

Международное налогообложение

День второй. BEPS, Многосторонняя конвенция, тест основной цели и глобальный минимальный налог

Содержание второго дня

- Сессия 5. BEPS и Многосторонняя конвенция: план из пятнадцати действий, BEPS 2.0 и позиция Казахстана постатейно
- Сессия 6. Тест основной цели, ограничение льгот и фактическое право на доход — с разбором сорока трёх примеров Комментария ОЭСР к статье 29
- Сессия 10. Практикум: как провести тест основной цели. Анкета, чек-лист фактов и форма заключения
- Сессия 7. Автоматический обмен информацией, глобальный минимальный налог и доказывание резидентства по большим данным
- Сессия 11. Отраслевой блок: крупные капитальные проекты и трансграничные перевозки
- Сессия 8. Судебная практика и разбор ситуаций участников

СЕССИЯ 5 • 09:00–10:30

BEPS и Многосторонняя конвенция

План из пятнадцати действий • обзор BEPS 2.0 • позиция Казахстана постатейно • сборка применимой редакции статьи • что конвенция сделала с постоянным учреждением

Правило, на котором стоит весь курс

- Налог возникает только на пересечении двух условий: обложение предусмотрено Налоговым кодексом и не запрещено соглашением
- Соглашение самостоятельного права облагать не создаёт. Статья 22 Кодекса: ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и платежей в бюджет, не предусмотренных настоящим Кодексом
- Порядок проверки поэтому всегда один: сначала кодекс, потом соглашение — и только если соглашение что-то даёт
- Если кодекс освобождает, а соглашение обложение допускает, налога нет: соглашение ограничивает право государства, а не расширяет его

Четыре проверки по каждой стране-контрагенту

- Первая: подписала ли страна Многостороннюю конвенцию. Беларусь и Иран, например, не подписали
- Вторая: ратифицировала ли. Подпись без ратификации не меняет ничего
- Третья: включили ли стороны соглашение друг с другом в свои перечни. Нужно, чтобы это сделали обе
- Четвёртая: совпал ли выбор сторон по конкретной статье. Положение применяется только там, где позиции совместимы
- Вывод, который мы сегодня разовьём: текст соглашения, лежащий у вас в папке, не является действующим текстом. Действующий текст собирается

Тест основной цели: два места в тексте

- «Одной из основных целей» — не единственной, не главной и не преобладающей. Достаточно, чтобы налоговая цель входила в число основных
- «Есть основания полагать» — оценка объективная: значение имеет не то, что вы думали, а то, что можно разумно заключить из фактов и обстоятельств
- И оговорка, которая спасает: если предоставление льготы соответствует целям и задачам соответствующих положений соглашения, отказа нет
- Сегодня мы разберём, как это работает, на сорока трёх примерах самой ОЭСР — по два слайда на каждый

Какую задачу решали и почему решать пришлось сообща

- К началу две тысячи десятых годов расхождения между национальными системами перестали быть техническим неудобством и превратились в инструмент: доход мог не облагаться нигде
- Причина не в нарушении закона, а в том, что каждая система писалась независимо от других. Государства конкурировали за базу, а группы пользовались зазорами между ними
- Односторонние меры не работали: страна, ужесточавшая правила в одиночку, теряла инвестиции, а схема переезжала к соседу
- Отсюда и замысел BEPS: согласовать меры одновременно и в широком круге государств. Проект вели ОЭСР и «Группа двадцати» с 2013 по 2015 год
- Результат — пятнадцать действий, каждое со своим итоговым отчётом. Для практики важно, что эти отчёты неоднородны: часть стала обязательным минимумом, часть осталась рекомендацией

Пятнадцать действий: первая половина

№	Действие	Что с ним стало
1	Налоговые вызовы цифровой экономики	Развернулось в отдельный проект — BEPS 2.0, то есть Pillar 1 и Pillar 2
2	Гибридные схемы: устранение расхождений в квалификации	Рекомендация. В Европейском союзе введено директивами; в Казахстане отдельных норм нет
3	Контролируемые иностранные компании	Рекомендация. В Казахстане действует собственный режим, статьи Кодекса о контролируемых иностранных компаниях
4	Ограничение вычета процентов	Рекомендация. В Казахстане действует правило тонкой капитализации, построенное иначе
5	Вредоносная налоговая практика и обмен рулингами	Минимальный стандарт. Поэтому обзоры льготных режимов и обмен сведениями о разъяснениях
6	Предотвращение злоупотребления соглашениями	Минимальный стандарт. Как следствие, преамбула, тест основной цели и ограничение льгот
7	Искусственное избежание статуса постоянного представительства	Рекомендация. Реализовано статьями 12–15 Многосторонней конвенции
8–10	Трансфертное ценообразование: нематериальные активы, риски и капитал, сделки повышенного риска	Рекомендация, вошедшая в Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию

Пятнадцать действий: вторая половина

№	Действие	Что с ним стало
11	Измерение и мониторинг размывания базы	Аналитическое действие: методология сбора статистики, прямых обязанностей налогоплательщика не создаёт
12	Раскрытие схем агрессивного планирования	Рекомендация. В Европейском союзе введено обязательное раскрытие; в Казахстане аналога нет
13	Документация по трансфертному ценообразованию и страновая отчётность	Минимальный стандарт. Казахстан участвует; страновая отчётность важна и для глобального минимального налога
14	Повышение эффективности взаимосогласительной процедуры	Минимальный стандарт. В Казахстане — статья 232 Налогового кодекса
15	Многосторонний инструмент	Реализовано. Это и есть Многосторонняя конвенция, которой посвящена эта сессия

Четыре действия, обязательные для всех участников

5

Вредоносные режимы

Обзор льготных режимов на предмет требования существенной деятельности и обмен сведениями о разъяснениях, выданных налогоплательщикам.

6

Злоупотребление соглашениями

Преамбула о недопустимости неналогообложения плюс тест основной цели либо ограничение льгот. Именно отсюда выросла Многосторонняя конвенция.

13

Страновая отчётность

Отчёт по странам для групп с выручкой свыше установленного порога и обмен такими отчётами между администрациями.

14

Взаимосогласительная процедура

Обязательство рассматривать заявления налогоплательщиков о налогообложении, не соответствующем соглашению, и стремиться к разрешению спора.

Второй этап: чем он отличается от первого

- Первый этап исходил из того, что прибыль должна облагаться там, где создаётся стоимость. Он чинил существующую систему, не меняя её устройства
- Второй этап меняет само устройство. Он отвечает на вопрос, который первым этапом закрыт не был: что делать, если бизнес получает прибыль в стране, не имея там никакого физического присутствия
- Первая опора — перераспределение части прибыли крупнейших групп в пользу стран, где находятся потребители, независимо от наличия там постоянного представительства
- Вторая опора — глобальный минимальный налог: если эффективная ставка в юрисдикции ниже пятнадцати процентов, разницу доберёт другая юрисдикция
- Для Казахстана практическое значение имеет прежде всего вторая опора, и ей посвящён отдельный блок седьмой сессии
- Судьба первой опоры к настоящему времени не решена; говорить о ней как о действующем правиле оснований нет

Многосторонняя конвенция: что депонировано

26.11.2020

дата депонирования ратификационной грамоты вместе со сводным перечнем оговорок и уведомлений

53

соглашения, которые Казахстан заявил к охвату конвенцией

3

статьи, по которым сделана полная оговорка: конвенция к ним не применяется вовсе

Перечень оговорок и уведомлений опубликован ОЭСР как Status of List of Reservations and Notifications и является первоисточником: именно он, а не пересказ, определяет, что применяется к вашему соглашению.

Оговорки: статьи, которые не применяются вовсе

Статья конвенции	О чём она	Последствие для практики
Статья 3. Прозрачные образования	Порядок применения соглашения к доходу, полученному через образование, которое одно государство считает прозрачным, а другое — нет	Вопрос решается по тексту конкретного соглашения и по внутреннему праву. Партнёрства, трасты и фонды проверяются отдельно по каждому соглашению
Статья 5. Методы устранения двойного налогообложения	Варианты, устраняющие двойное налогообложение при методе освобождения	Метод устранения остаётся в редакции самого соглашения. Казахстан применяет зачёт, поэтому изменение было для него малосущественным
Статья 11. Право облагать собственных резидентов	Положение, подтверждающее, что соглашение не ограничивает государство в налогообложении своих резидентов	В текст соглашений не вошло. Ссылаться на него как на действующую норму нельзя

Выборы из вариантов: то, что Казахстан взял сознательно

Норма конвенции	Что выбрано	Почему это важно знать
Статья 7(17)(с)	Применять упрощённое ограничение льгот по пункту 6 статьи 7 — в дополнение к тесту основной цели	Правило зеркальное: работает только если вторая сторона выбрала его тоже. Проверять состав собственников получателя нужно до выплаты
Статья 9(8)	Применять пункт 4 статьи 9 — обложение прироста от отчуждения долей в компаниях, стоимость которых представлена преимущественно недвижимостью	Доля недвижимости проверяется в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, а не на дату сделки. Предпродажная перестройка активов результата не меняет
Статья 13(7)	Вариант А по пункту 1 статьи 13 — перечень исключений для подготовительной и вспомогательной деятельности	Каждый вид деятельности из перечня должен быть подготовительным или вспомогательным по существу, а не просто попадать в список

Уведомления: статьи, которые Казахстан заявил к применению

Статья	Предмет	Охват
4	Двойное резидентство юридических лиц: вопрос решается по соглашению компетентных органов, а не по месту эффективного управления	Заявлено практически по всем соглашениям
6	Преамбула: устранение двойного налогообложения без создания возможностей для неналогообложения	Заявлено по всем охваченным соглашениям
7	Тест основной цели и упрощённое ограничение льгот	Заявлено по всем охваченным соглашениям
8	Дивиденды: пониженная ставка применяется, если условие о доле соблюдалось в течение 365 дней	Заявлено по большинству соглашений с пороговым условием
9	Прирост капитала: компании, стоимость которых представлена недвижимостью	Заявлено по соглашениям, содержащим такое положение
12	Агентское постоянное представительство: главная роль в заключении договоров	Заявлено Казахстаном, но применяется лишь там, где вторая сторона не сделала оговорку
13	Подготовительная и вспомогательная деятельность, вариант А	Заявлено по всем соглашениям, содержащим перечень исключений
14	Разделение контрактов: сложение связанных периодов свыше 30 дней	Заявлено по ограниченному кругу: Чехия, Ирландия, Латвия, Литва, Нидерланды, Норвегия, Сербия

Как пользоваться этим на практике

- Ни одно утверждение вида «по конвенции теперь так» не верно само по себе: применимость каждой статьи определяется двумя позициями сразу — Казахстана и второй стороны
- Узкий охват уведомления по статье 14 означает, что при споре о дроблении контрактов сначала надо посмотреть, входит ли ваша страна в перечень из семи
- Оговорка по статье 3 означает, что вопрос о партнёрствах, трастах и фондах решается только по тексту конкретного соглашения
- Выбор упрощённого ограничения льгот означает дополнительную проверку состава собственников получателя — но лишь по пяти странам, где выбор оказался взаимным
- Правильный порядок работы: открыть сводный перечень Казахстана, открыть перечень второй стороны, сверить по нужной статье и зафиксировать результат в файле с датой

С какого момента изменения действуют для вашего платежа

Вид налога	Правило статьи 35 конвенции	На что смотреть
Налоги, удерживаемые у источника	С первого дня календарного года, начинающегося после последней из дат вступления конвенции в силу для обеих сторон	Дата выплаты дохода. Именно она определяет применимую редакцию статьи
Все прочие налоги	За налоговые периоды, начинающиеся по истечении шести календарных месяцев после последней из этих дат	Начало налогового периода, а не дата операции внутри него
Взаимосогласительная процедура	Применяется к заявлениям, поданным с даты вступления в силу, независимо от периода, к которому относится спор	Дата подачи заявления

Собрать применимую редакцию статьи за десять минут

1

Найти консолидированный текст

На сайте Комитета государственных доходов размещены консолидированные, или синтезированные, тексты. У вас в раздаточных материалах их двадцать два — по числу соглашений, для которых они подготовлены.

2

Проверить обе позиции

Открыть сводный перечень Казахстана и перечень второй стороны, найти нужную статью и убедиться, что выбор совместим. Совместимость — не совпадение: у многих статей достаточно отсутствия оговорок.

3

Определить дату применения

По статье 35: для налога у источника — год, следующий за более поздней из двух дат вступления в силу; для прочих налогов — плюс шесть месяцев к началу периода.

4

Зафиксировать результат

Записать в файл: какая редакция применена, на какую дату, из каких документов собрана. Это и есть документ, который защищает вас через три года.

Статья 5(3)(а) соглашения с Нидерландами: до и после

Текст соглашения 1996 года

«Строительная площадка или строительный, или монтажный, или сборочный объект в Договариваемся Государстве или услуги, связанные с наблюдением за выполнением этих работ, образуют постоянное учреждение в этом Договариваемся Государстве, только если они продолжаются более 12 месяцев».

Действующая редакция с учётом статьи 14 конвенции

К той же норме добавлено: если деятельность ведётся в течение периодов, в совокупности превышающих 30 дней, и связанные виды деятельности осуществляются на той же площадке в течение различных периодов, каждый из которых превышает 30 дней, одним или несколькими тесно связанными предприятиями, — такие периоды складываются.

Двенадцать месяцев на месте, но считаются они теперь иначе: в срок входит деятельность всех тесно связанных предприятий на той же площадке, если каждый период превышает тридцать дней. Разделение проекта между компаниями группы результата больше не даёт.

ПРИМЕР

Соглашение Казахстан — Нидерланды: что применяется, а что нет

Статья конвенции	Предмет	Применяется
4	Двойное резидентство юридических лиц	Да
6	Преамбула	Да
7	Тест основной цели	Да
8	Дивиденды: период владения 365 дней	Да
9	Прирост капитала: компании с недвижимостью	Да
10	Постоянные представительства в третьих юрисдикциях	Да
12	Агентское постоянное представительство	Нет
13	Подготовительная и вспомогательная деятельность, вариант А	Да
14	Разделение контрактов	Да
15, 16, 17	Тесно связанные лица, взаимосогласительная процедура, симметричные корректировки	Да

Статья 12: агентское представительство

- Прежнее правило требовало, чтобы агент заключал договоры, обязывающие предприятие. Вокруг этого выросла практика: договоры подписывались за границей, а всё остальное делалось на месте
- Новое правило: достаточно, чтобы лицо играло главную роль, приводящую к заключению договоров, которые предприятие заключает без существенных изменений
- Одновременно сужено исключение для независимого агента: оно не применяется к лицу, действующему исключительно или почти исключительно в интересах тесно связанных предприятий
- Казахстан подал уведомления по этой статье, но применяется она лишь там, где вторая сторона не сделала оговорку. К соглашению с Нидерландами она не применяется
- Что проверять: не текст договора, а распределение функций. Кто ведёт переговоры, кто согласовывает цену, кто фактически принимает решение о сделке

Статья 13, вариант А: подготовительная деятельность

- Прежний перечень исключений работал как закрытый список: попал в список — представительства нет, независимо от существа деятельности
- Вариант А, выбранный Казахстаном, добавляет общее условие: каждый вид деятельности из перечня должен быть подготовительным или вспомогательным по существу
- Отсюда практическое следствие: склад, из которого ведётся отгрузка покупателям, перестаёт автоматически подпадать под исключение, если отгрузка составляет существо бизнеса
- Статья 13 содержит и правило против дробления деятельности между тесно связанными лицами: взаимодополняющие функции, составляющие единый бизнес, оцениваются вместе
- К соглашению с Нидерландами статья 13 применяется

Статья 14: разделение контрактов — как это звучит в вашем тексте

Норма, которая закрыла самый распространённый приём в строительных проектах

«Исключительно в целях определения, был ли превышен период в 12 месяцев, упомянутый в подпункте а) пункта 3 Статьи 5 настоящей Конвенции: а) если предприятие Договаривающегося Государства осуществляет деятельность в другом Договаривающемся Государстве в месте, которое образует строительную площадку... и эти виды деятельности осуществляются в течение одного или нескольких периодов времени, которые в совокупности превышают 30 дней без превышения 12 месяцев; и b) если связанные виды деятельности осуществляются в этом другом Договаривающемся Государстве на той же строительной площадке... в течение различных периодов времени, каждый из которых превышает 30 дней, одним или несколькими предприятиями, тесно связанными с первым упомянутым предприятием, такие различные периоды времени добавляются к совокупному периоду времени...»

Пункт 1 статьи 14 Многосторонней конвенции. Приводится по консолидированному тексту соглашения между Казахстаном и Нидерландами, размещённому на сайте Комитета государственных доходов; в тексте положение сопровождается формулой «применяется и превалирует над подпунктом а) пункта 3 Статьи 5 настоящей Конвенции»

Чем это грозит капитальным проектам

- В крупных проектах контракт почти всегда разделён: поставка оборудования, инжиниринг, шеф-монтаж, пусконаладка, обучение персонала — и нередко между разными компаниями одной группы
- Разделение обычно продиктовано не налогами, а логикой проекта и требованиями заказчика. Но правило статьи 14 объективно: оно не спрашивает о цели, оно складывает периоды
- Отсюда обязанность, о которой мы говорили вчера: вести реестр всех договоров группы по каждому объекту с датами и сроками присутствия персонала
- И вопрос, который надо задать себе до подписания: если все эти периоды сложить, превысят ли они порог конкретного соглашения
- Отдельно от статьи 14 работает тест основной цели: даже там, где периоды не складываются, разделение, сделанное ради порога, оценивается по нему. Пример J Комментария ОЭСР, который мы разберём в шестой сессии, посвящён ровно этому

Три статьи, о которых вспоминают реже

- Статья 8. Дивиденды: пониженная ставка по соглашению применяется, только если условие о доле участия соблюдалось на протяжении 365 дней, включая день выплаты. Приобретение доли накануне распределения результата не даёт
- Статья 9. Прирост капитала: доля недвижимости в активах компании проверяется в любой момент в течение 365 дней, предшествующих отчуждению, а не на дату сделки
- Статья 10. Постоянные представительства в третьих юрисдикциях: если доход отнесён к представительству в третьей стране и облагается там по пониженной ставке, льгота по соглашению не предоставляется
- Все три применяются к соглашению с Нидерландами. Все три легко упустить, потому что они не меняют формулировок, к которым вы привыкли, а добавляют к ним условие

С чего начать в понедельник

1

Сводный перечень — первоисточник

Позиция Казахстана опубликована и депонирована 26 ноября 2020 года. Все утверждения о том, что «по конвенции теперь так», проверяются по ней и по перечню второй стороны.

2

Таблица по каждой стране

По каждому контрагенту составить таблицу применимых статей конвенции, как мы сделали по Нидерландам. Работа на один день, результат служит годами.

3

Дата определяет редакцию

Для налога у источника значение имеет дата выплаты, для прочих налогов — начало налогового периода. Зафиксировать в файле, какая редакция применена и на какую дату.

4

Реестр договоров по объекту

Для капитальных проектов — единый реестр всех договоров группы с датами и сроками присутствия персонала. Составить его задним числом невозможно.

СЕССИЯ 6 • 10:45–12:15

Тест основной цели, ограничение льгот и фактическое право на доход

Три инструмента, которые постоянно подменяют друг другом • что означает «одна из основных целей» и как эта цель восстанавливается задним числом • требования к содержанию • отмена льготы по дивидендам в новом Кодексе • досье на льготу • сорок три примера Комментария ОЭСР

Три инструмента: что именно проверяет каждый

Инструмент	Что проверяется	Когда применяется	Чем защищаться
Ограничение льгот	Правовая природа получателя, состав его собственников, характер деятельности. Проверка объективная и формальная	Первым: до анализа целей. Порядок установлен разъяснением уполномоченного органа от 29 апреля 2021 года	Документами о владении: реестр акционеров, структура группы, листинг, состав собственников
Тест основной цели	Цель конкретной договорённости или сделки: входило ли получение льготы в число основных целей	Всегда и дополнительно к ограничению льгот. Прохождение первого от второго не защищает	Хронологией структуры, деловым обоснованием, расчётом выгоды, документами о функциях
Фактическое право на доход	Может ли получатель пользоваться и распоряжаться доходом или обязан передать его дальше	По каждой выплате отдельно, независимо от первых двух	Договорами, движением средств, распределением рисков, отчётностью получателя

Почему подменять их друг другом опасно

- Прохождение ограничения льгот не защищает от теста основной цели. Пункт 172 Комментария говорит это дословно, а пример В раздела VI, который мы разберём, показывает на цифрах
- Обратное тоже верно: убедительное деловое обоснование не спасает, если получатель обязан передать доход дальше. Фактическое право проверяется независимо
- Наличие фактического права на доход само по себе не даёт льготы: пункт 12.4 Комментария прямо указывает, что в ней может быть отказано по тесту основной цели или по ограничению льгот
- Практическое следствие: заключение, в котором обоснован только один из трёх вопросов, закрывает треть риска, а ощущение создаёт такое, будто закрыт весь
- И типичная ошибка в обратную сторону: налоговый орган, сославшись на тест основной цели там, где речь идёт о фактическом получателе, применяет не ту норму — и это самостоятельное основание для возражения

Для чего написан тест основной цели

Норма, которой отказывают в льготе, и цель, ради которой она написана

«Положения пункта 9 устанавливают, что Договаривающееся государство может отказать в предоставлении выгод от налоговой конвенции, если разумно заключить, рассмотрев все соответствующие факты и обстоятельства, что одной из основных целей договорённости или сделки было получение выгоды по налоговому соглашению. Данное положение призвано обеспечить применение налоговых конвенций в соответствии с целью, ради которой они были заключены, то есть для предоставления льгот в отношении добросовестного обмена товарами и услугами, движения капитала и лиц, в отличие от договорённостей, основной целью которых является обеспечение более благоприятного налогового режима»

Пункт 174 Комментария к статье 29 Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Приводится по переводу 2026 года, подготовленному для настоящего семинара

«Договорённость или сделка»: насколько широко это читается

- Термины толкуются широко и включают любое соглашение, понимание, схему, сделку или серию сделок — независимо от того, имеют они юридическую силу или нет
- Охватываются создание, назначение, приобретение или передача самого дохода, имущества или права, в отношении которого начисляется доход
- Охватываются и договорённости, касающиеся создания, приобретения или содержания лица, получающего доход, включая приобретение им резидентства
- Прямо названы шаги, которые лица предпринимают для установления резидентства. Пример Комментария: обеспечить проведение заседаний совета директоров в другой стране, чтобы заявить о смене места управления
- Одна сделка может привести к выгоде сама по себе либо в сочетании с серией других. Пункт 9 применяется в обоих случаях

Как устанавливается цель: объективный анализ и его пределы

Три предложения, из которых два работают на налогоплательщика

«Не обязательно находить убедительные доказательства намерения лица, имеющего отношение к договорённости или сделке, но после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств должен быть сделан разумный вывод о том, что одной из основных целей было получение выгод от налоговой конвенции. Однако не следует легкомысленно полагать, что получение выгоды по налоговому соглашению было одной из основных целей соглашения или сделки, и простой анализ последствий соглашения обычно не позволяет сделать вывод о его целях. Однако если договорённость может быть разумно объяснена только выгодой, возникающей в соответствии с договором, можно сделать вывод, что одной из основных целей такой договорённости было получение выгоды»

Пункт 178 Комментария к статье 29

«Одна из основных целей»: где проходит граница

- Пункт 179: лицо не может избежать применения правила, просто утверждая, что сделка не была предпринята ради выгод конвенции. Взвешиваются все доказательства, а не заявления сторон
- Пункт 180: получение выгоды не обязано быть единственной или доминирующей целью — достаточно, чтобы оно было одной из основных
- Пример из пункта 180: лицо может продавать имущество по разным причинам, но если перед продажей оно становится резидентом договорного государства и одной из основных целей этого является льгота, правило применяется — несмотря на прочие основные цели
- Пункт 181, и он самый ценный: цель не является основной, если разумно заключить, что получение выгоды не было основным соображением и не оправдывало бы заключение сделки
- Там же: если договорённость неразрывно связана с основной коммерческой деятельностью, а её форма не была продиктована соображениями выгоды, маловероятно, что её основной целью считается получение такой выгоды

Что проверяющий станет читать через три года

1

Хронология

Даты создания компаний, изменения структуры, вступления в силу льготы и совершения операции. Если структура старше льготы — довод в вашу пользу; если создана накануне — против.

2

Внутренние документы

Протоколы, служебные записки, презентации для руководства, переписка с консультантами. Пункт 178 требует объективного анализа фактов, а переписка — это факт.

3

Альтернативы

Рассматривались ли другие варианты и по каким критериям выбран этот. Наличие сопоставления вариантов — сильнейшее свидетельство деловой логики, его отсутствие толкуется против вас.

4

Поведение после

Что происходило дальше: реально ли работала компания, принимались ли решения на её уровне, соответствовали ли действия заявленному обоснованию.

ПЕРВОИСТОЧНИК

Фактическое право на доход: что говорит Комментарий

Комментарий к статьям 10, 11 и 12 Модельной конвенции. Понятие имеет автономное международное значение и не подменяется определениями внутреннего права.

Что означает быть фактическим получателем

Проверяется не титул, а свобода распоряжения доходом

«При рассмотрении вопроса о том, является ли лицо фактическим получателем дохода, важно учитывать, что непосредственный получатель дивидендов не обязательно должен обладать абсолютным правом собственности на акции, по которым выплачиваются дивиденды. Однако он должен обладать правом пользования и распоряжения дивидендами, не будучи ограниченным договорными или иными юридическими обязательствами передать полученный платёж другому лицу»

Пункт 12.2 Комментария к статье 10. Параллельные положения содержатся в Комментарий к статье 11 (пункты 9–10.4) и к статье 12 (пункты 4–4.6)

Конduitная компания: откуда берётся обязательство передать доход

- Конduitные компании формально являются собственниками дохода, но на практике обладают исключительно ограниченными полномочиями, превращающими их в номинального держателя или фидуциара, действующего от имени других лиц
- Обязательство передать платёж обычно вытекает из соответствующих юридических документов — договора займа, лицензионного соглашения, соглашения акционеров
- Но оно может также следовать из фактических обстоятельств дела, свидетельствующих о том, что по существу получатель не имеет права пользоваться и распоряжаться доходом
- Именно вторая часть и создаёт основной риск: обязательства нет ни в одном договоре, а поведение сторон показывает, что оно есть
- Отсюда и признаки, которые мы разбирали вчера и увидим сегодня в примерах: зеркальность условий, символический спред, передача средств в тот же день, отсутствие иных активов и операций

Проценты и роялти: где смотрят на риск и на функции

- Статья 11, пункт 10. Конduitные финансовые структуры, включая зеркальные и транзитные займы: если компания получает проценты и имеет юридическое или фактическое обязательство перечислить эти средства либо их преобладающую часть третьему лицу, она фактическим получателем не признаётся
- Статья 11, пункт 10.1. Ключевым фактором является распределение кредитных, валютных и процентных рисков, а также наличие у компании реального коммерческого усмотрения в отношении использования полученных средств
- Статья 12, пункт 4. Принцип исключает освобождение у источника для компаний-сублицензиаров, выполняющих функции посредника без реальных прав и экономических рисков в отношении нематериальных активов
- Статья 12, пункт 4.1. Если промежуточная компания обязана передать практически всю сумму лицензионного вознаграждения правообладателю в юрисдикции без льготного договора, освобождение не применяется
- Посмотрите на слово «преобладающую»: полная передача не требуется. Достаточно того, что уходит основная часть

Фактическое право на доход и тест основной цели: чем отличаются

Фактическое право на доход

Проверяется по каждой выплате. Вопрос: свободен ли получатель распорядиться доходом или обязан передать его дальше. Намерения сторон значения не имеют — важен экономический результат. Защита строится на движении средств, распределении рисков и самостоятельности решений получателя.

Тест основной цели

Проверяется по договорённости или сделке в целом, включая предшествующие действия. Вопрос: входило ли получение льготы в число основных целей. Оценка объективная, но предметом её является именно цель. Защита строится на хронологии, деловом обосновании и сопоставлении альтернатив.

Инструменты не заменяют друг друга и применяются независимо. Компания может быть безупречным фактическим получателем и всё равно лишиться льготы по тесту основной цели — и наоборот, иметь превосходное деловое обоснование и лишиться льготы потому, что обязана передать доход дальше.

Что доказываем и какой бумагой

Элемент содержания	Что проверяется	Подтверждающий документ
Люди	Есть ли собственный персонал, достаточный для заявленных функций; не совмещают ли эти же лица должности в других компаниях группы	Штатное расписание, трудовые договоры, табели, сведения о социальном страховании
Функции	Какие действия действительно совершаются на месте, а не оформляются задним числом	Регламенты, должностные инструкции, отчёты о проделанной работе, переписка с контрагентами
Принятие решений	Кто принимает решения по существу: совет директоров на месте или головной офис	Протоколы заседаний с указанием места, матрица полномочий, доверенности
Риски	Несёт ли компания кредитный, валютный и процентный риск сама либо он закрыт встречным соглашением с материнской компанией	Договоры, условия хеджирования, отчётность, расчёт капитала
Расходы	Несёт ли компания собственные расходы: аренда, персонал, аудит, консультанты, банковское обслуживание	Договоры аренды и обслуживания, счета, выписки, финансовая отчётность
Распоряжение доходом	Задерживается ли доход у получателя, направляется ли на его собственные нужды, или перечисляется дальше немедленно	Банковские выписки, сроки платежей, решения об использовании средств

Договор прямо исключал передачу прав — и это не помогло

Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов от 22 июля 2026 года № 242048. Заседание состоялось 18 июня 2026 года. Проверяемый период — с 1 января 2020 года по 31 декабря 2023 года

Обстоятельства

- Договор оказания консультационных услуг стратегического направления от 1 января 2017 года с дополнительным соглашением от 1 февраля 2017 года.
- В договоре прямо записано: передача прав на объекты интеллектуальной собственности, включая ноу-хау, не предусмотрена, а для неё стороны подписывают отдельное лицензионное соглашение.
- По актам приёмки за период с 1 июля 2020 года по 31 декабря 2023 года приобретено услуг на 11 933 040,47 евро, или 5 929 825,2 тысячи тенге.
- Компания отразила эти суммы в расчётах по форме 101.04 и применила полное освобождение на основании сертификата резидентства.
- Начислено 889 473,8 тысячи тенге налога и 147 257,3 тысячи тенге пени.

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия оставила уведомление без изменения, а жалобу — без удовлетворения.
- Довод о буквальном толковании договора по статье 392 Гражданского кодекса не сработал: оговорка об отсутствии передачи прав оценивалась вместе с фактическим содержанием услуг, а не вместо него.
- В мотивировке Комиссия прямо опирается на Модельную конвенцию ОЭСР и её Комментарий, ссылаясь на пункты 14 и 15 Введения о том, что влияние Модельной конвенции вышло далеко за пределы стран-членов.
- Цена вопроса: почти шесть миллиардов тенге выплат, из которых доначислено около девятисот миллионов.

Что произошло с освобождением дивидендов

- В прежнем Кодексе дивиденды нерезидента освобождались от обложения при владении долей участия или акциями более трёх лет — при соблюдении условий о недропользовании
- В Кодексе от 18 июля 2025 года это освобождение не воспроизведено. В статье 681 срок владения сохранён только для доходов от прироста стоимости: подпункт 9 — по долговым ценным бумагам
- Для дивидендов осталось освобождение по подпункту 7 статьи 681: вознаграждения и дивиденды по ценным бумагам, находящимся на дату начисления в официальном списке казахстанских фондовых бирж, при условии, что за календарный год по ним осуществлялись торги
- Следствие: дивиденды, которые прежде не облагались по сроку владения, теперь облагаются по ставке статьи 682 — с возможностью применить соглашение, если оно даёт меньше
- Кого это затрагивает прежде всего: холдинговые структуры, банки и инвестиционные компании с долгосрочными неторгуемыми участиями

Какие варианты остаются

Вариант	Условия	Что проверить
Освобождение по подпункту 7 статьи 681	Бумаги в официальном списке казахстанской биржи на дату начисления; торги в течение календарного года по критериям Правительства	Дату включения в список и наличие торгов. Критерий торгов формальный и проверяется легко
Пониженная ставка по соглашению	Сертификат резидентства на дату выплаты, фактическое право на доход, прохождение теста основной цели, а по пяти странам — упрощённого ограничения льгот	Условие о доле участия: по статье 8 Многосторонней конвенции оно должно соблюдаться 365 дней, включая день выплаты
Пониженная ставка по подпункту 6 пункта 1 статьи 682	Доля участия не менее 25 процентов. Ставка 5 процентов до 230 000-кратного месячного расчётного показателя, далее 15	Расчёт порога в месячных расчётных показателях на соответствующий год
Проверка юрисдикции получателя	Резидент государства с льготным налогообложением облагается по ставке 20 процентов независимо от вида дохода — пункт 2 статьи 682	Актуальный перечень таких государств на дату выплаты

Комплект документов, прикладываемый к учётной политике

1

Расчёт выгоды

Что даёт Кодекс, что даёт соглашение, в чём разница в деньгах. Если разницы нет, тест основной цели к операции не применяется, и это стоит зафиксировать одной страницей.

2

Применимая редакция

Какая редакция статьи применена и на какую дату, из каких документов собрана: соглашение, позиция Казахстана, позиция второй стороны, консолидированный текст.

3

Статус получателя

Сертификат резидентства на нужную дату, состав собственников, сведения о листинге — всё, что закрывает ограничение льгот.

4

Хронология

Даты создания компаний, изменения структуры, появления льготы и совершения операции. Именно она отвечает на вопрос, что старше — структура или льгота.

5

Содержание получателя

Шесть элементов из предыдущей таблицы: люди, функции, решения, риски, расходы, распоряжение доходом — с приложением подтверждающих документов.

6

Деловая цель

Изложение в три-пять предложений без слов «налог», «ставка» и «льгота», с указанием рассмотренных альтернатив и критериев выбора.

Как встроить это в процедуру, а не оставить на бумаге

- Определить порог: по каким выплатам досье готовится обязательно. Разумный ориентир — сумма выплаты либо сам факт применения пониженной ставки, а не превышение какой-либо суммы
- Назначить ответственного и срок: досье должно быть готово до выплаты. Документ, датированный позже, доказательственной силы почти не имеет
- Установить срок пересмотра: структура и обстоятельства меняются, а досье остаётся. Достаточно ежегодного подтверждения того, что обстоятельства не изменились
- Хранить не менее срока исковой давности: пять лет для крупного предпринимательства и недропользователей, три года для остальных налогоплательщиков
- И для государственных компаний отдельно: решение о применении льготы должно быть документировано, а не основано на устном мнении. Это требование не налоговое, а корпоративное, но проверяют его так же строго

Квалифицированное лицо: тест владения и тест размывания базы

Подпункты d) и f) пункта 2 статьи 29, пункты 32, 34 и 54 Комментария. Шесть примеров о том, как считается валовой доход, кто такие неправомочные лица и почему тест проверяется дважды — по компании и по всей проверяемой группе.

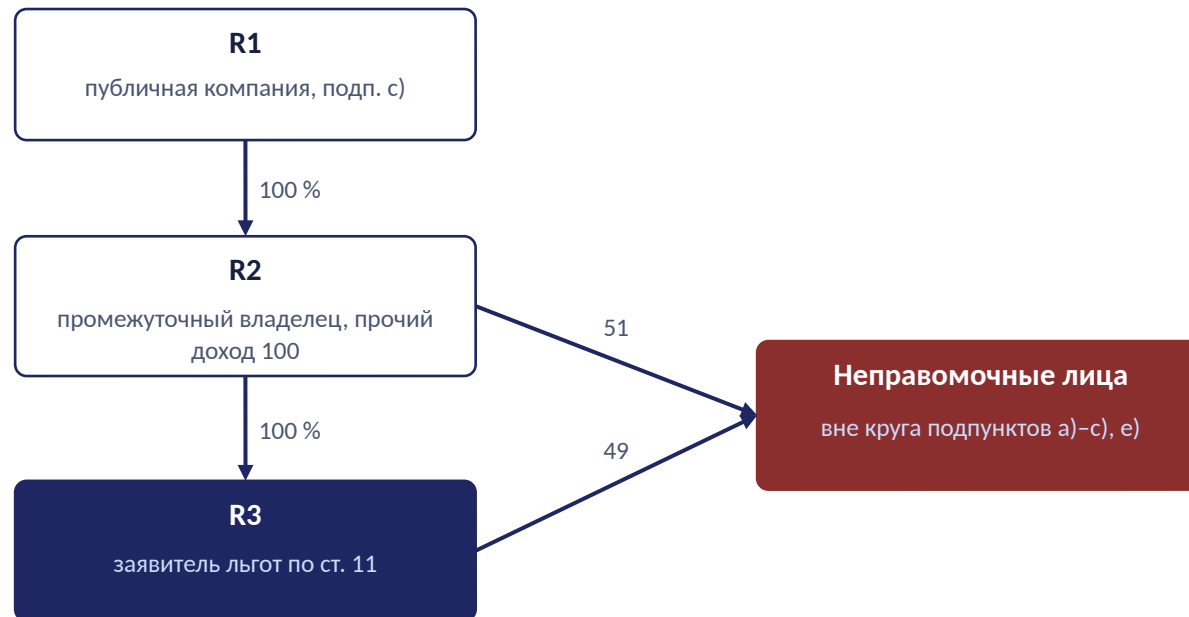
Три термина, без которых дальше не разобраться

- Квалифицированное лицо — тот, кто проходит объективные тесты пункта 2 статьи 29 и потому имеет право на льготы без дополнительных обоснований. Это физические лица, государства, публичные компании и их аффилированные лица, некоммерческие организации, пенсионные фонды, а также компании, прошедшие тест владения и тест размывания базы
- Тест владения: не менее половины голосов и стоимости акций компании принадлежит — прямо или косвенно через квалифицируемых промежуточных владельцев — лицам, которые сами являются квалифицированными
- Тест размывания базы: вычитаемые платежи компании в пользу неправомочных лиц должны составлять менее половины её валового дохода за период
- Неправомочное лицо — лицо, не относящееся к перечисленным категориям квалифицированных лиц. Платёж в его пользу уменьшает налоговую базу и потому учитывается против компании
- Проверяемая группа — сама компания вместе со связанными лицами, участвующими в общей налоговой отчётности. Тест размывания базы проверяется на обоих уровнях

Пример А. Размывание базы считается и по компании, и по всей группе

Обстоятельства

- R1 — публичная компания, квалифицированная по подпункту с). Она владеет R2 на сто процентов, R2 владеет R3 на сто процентов. Все три — резиденты одного государства и входят в одну группу налоговой консолидации.
- Тест владения выполнен: R1 косвенно владеет более чем половиной голосов и стоимости R3, а R2 является квалифицируемым промежуточным владельцем.
- Доход R3 за период: 200 дивидендов из третьего государства, которые из валового дохода исключаются, и 100 процентов из государства источника. Льготы испрашиваются по статье 11.
- R3 выплачивает 49 размывающих базу платежей неправомочному лицу и 51 дивидендов в пользу R2.
- R2 дополнительно получает 100 от лиц вне группы и выплачивает 51 неправомочному лицу.



Валовой доход R3 — 100: дивиденды из третьего государства в него не входят.

Пример А. Собственный лимит соблюден, групповой — нет

✗ R3 не является квалифицированным лицом

Валовой доход R3 — 100, лимит «менее 50», фактически 49: пройдено. Валовой доход группы — 200, лимит «менее 100», фактически 49 плюс 51 равно 100: не пройдено.

Почему тест разрешается именно так

- Тест подпункта (ii) двухуровневый: пройти его должны и сама компания, и проверяемая группа.
- Валовой доход группы считается без внутригрупповых платежей: 51 дивидендов от R3 к R2 в расчёт не входит, поэтому база группы — 200, а не 251.
- Совокупные выплаты группы неправомочным лицам достигают ровно 100 при допустимом пределе «менее 100». Ровно половина — уже слишком много.
- Отсюда следует вот что: проверка только по своей компании ничего не гарантирует.

Для Казахстана

Упрощённое ограничение льгот, выбранное Казахстаном, устроено проще этого детального варианта. Но логика двухуровневой проверки сохраняется в любом споре о содержании: смотреть надо на группу, а не на одно звено.

Пример В. Дивиденды выведены из-под теста размывания базы

я является квалифицированным лицом в отношении дивидендов

Тест размывания базы к льготам по статье 10 не применяется, поэтому достаточно теста владения.

Почему тест разрешается именно так

- Причина изъятия экономическая: выплата дивидендов не уменьшает налоговую базу плательщика, поскольку дивиденды выплачиваются из прибыли после налогообложения.
- Раз базу они не размывают, риск, против которого написан тест, отсутствует, и применять его не к чему.
- R3 квалифицируется исключительно на основании теста владения — при точно тех же выплатах неправомочным лицам, что и в примере А.
- Вывод такой: вид дохода, по которому испрашивается льгота, меняет набор применимых тестов.

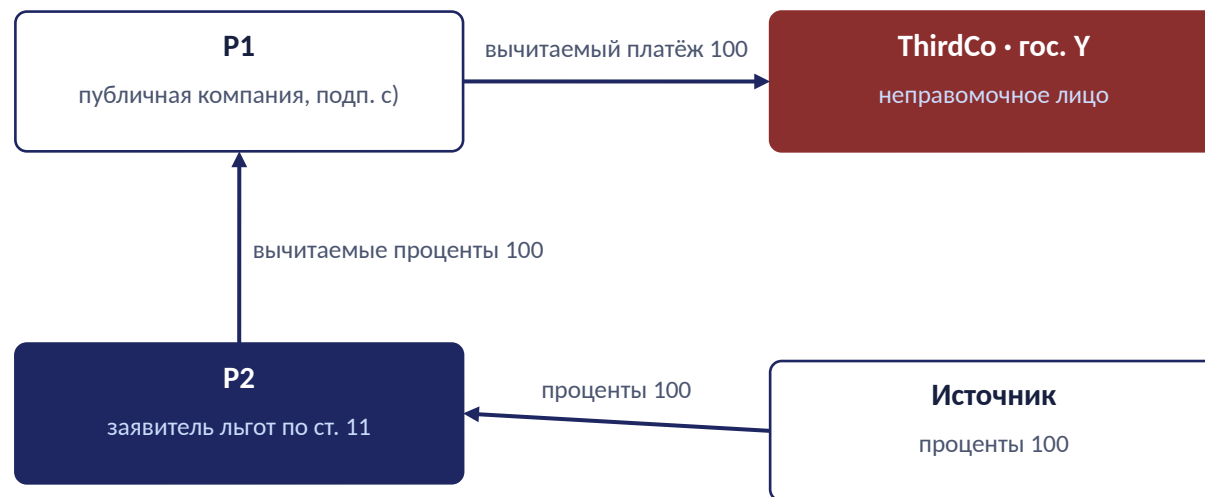
Для Казахстана

Различие между вычитаемыми и невычитаемыми выплатами проходит через всё международное налогообложение. Проценты и роялти уменьшают базу, дивиденды — нет; отсюда и разная строгость правил к ним.

Пример С. Косвенная выплата: платёж транзитом через квалифицированное лицо

Обстоятельства

- P1 — публичная компания, удовлетворяющая подпункту с); она владеет ста процентами P2. Обе — резиденты одного Договаривающегося государства.
- Единственный доход P2 за год — 100 процентов, возникающих в государстве источника; P2 испрашивает льготы по статье 11.
- P2 выплачивает вычитаемый процентный платёж 100 в пользу P1 — лица, которое само неправомочным не является.
- В том же периоде P1 производит вычитаемый платёж 100 в пользу ThirdCo — резидента государства Y, являющегося неправомочным лицом.



Валовой доход P2 — 100; косвенная выплата неправомочному лицу — 100.

Пример С. Промежуточное звено поток не очищает

✗ P2 не является квалифицированным лицом

Валовой доход P2 — 100; косвенная выплата неправомочному лицу — 100, то есть не менее половины. Тест не пройден.

Почему тест разрешается именно так

- Подпункт (ii) охватывает платежи, произведённые прямо или косвенно. Формула та же, что и в тесте основной цели, и работает она так же.
- Постановка квалифицированного лица между плательщиком и конечным получателем результата не меняет: считается итоговое направление средств.
- Совпадение сумм и периода делает вывод очевидным; при расхождении сумм анализ был бы сложнее, но принцип остался бы прежним.

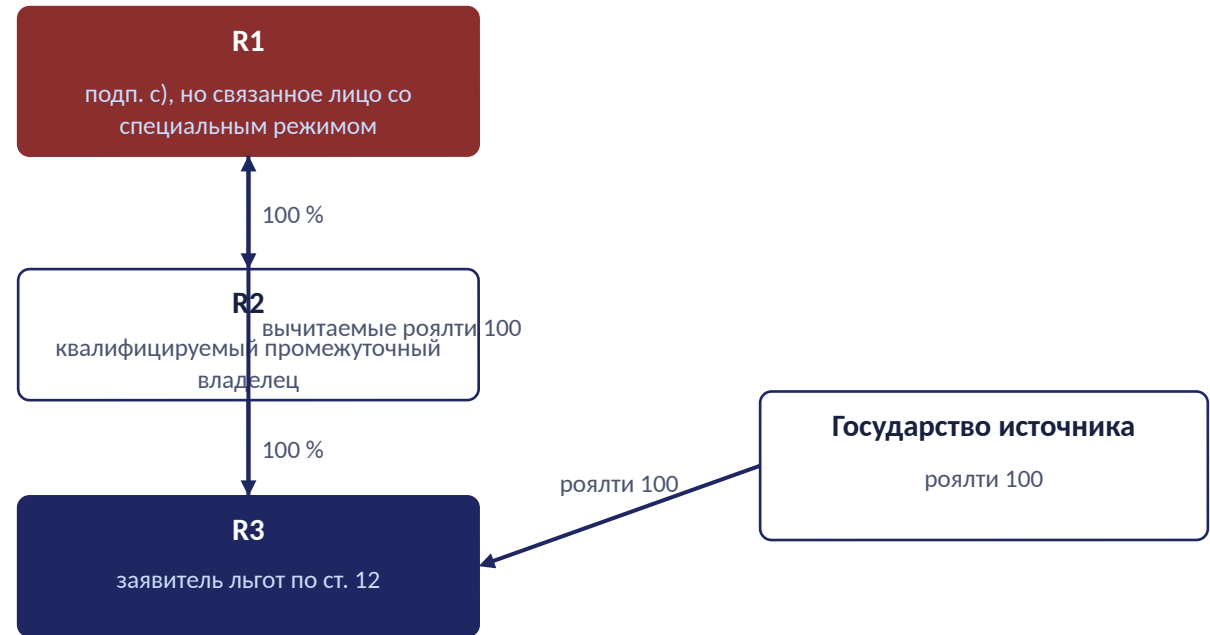
Для Казахстана

Тот же принцип лежит в основе всей практики о фактическом получателе дохода: значение имеет, куда деньги пришли в итоге, а не через кого они прошли. Промежуточное звено с безупречным статусом само по себе ничего не решает.

Специальный налоговый режим превращает связанное лицо в неправомочное

Обстоятельства

- Факты примера В пункта 32, но единственный доход R3 — 100 роялти, возникающих в государстве, от которого испрашиваются льготы по статье 12.
- R3 производит вычитаемый платёж роялти в размере 100 в пользу R1.
- R1 во все соответствующие периоды пользуется специальным налоговым режимом в отношении роялти.
- Тест владения выполнен: R1 квалифицировано по подпункту с) и косвенно владеет более чем половиной, а R2 является квалифицируемым промежуточным владельцем.
- По альтернативной редакции подпункта (ii) в число неправомочных лиц включаются связанные лица, пользующиеся специальным налоговым режимом или условными вычетами на капитал.



Выплаты неправомочному лицу — 100 при пределе «менее 50».

Льготный режим у получателя превращает выплату в размывающую базу

✗ R3 не удовлетворяет тесту размывания базы

Выплаты неправомочному лицу — 100 при пределе «менее 50». Тест не пройден.

Почему тест разрешается именно так

- Хотя R1 само по себе является квалифицированным лицом по подпункту с), для целей расширенного теста оно считается неправомочным.
- Основание — сочетание двух признаков: оно связано с заявителем льгот и пользуется специальным налоговым режимом по тому виду дохода, который получает.
- Вычитаемый платёж в 100 полностью размывает базу: доход вошёл и в том же размере вышел в льготный режим.
- Эта редакция показывает направление развития правил: проверяется не только резидентство получателя, но и реальный уровень его обложения.

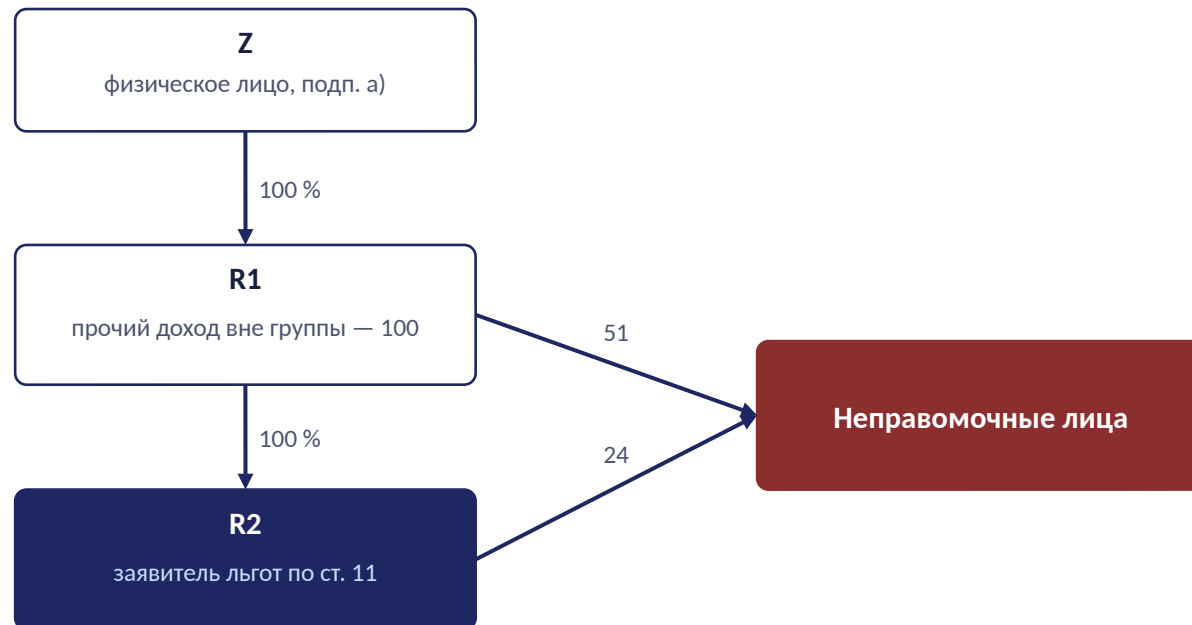
Для Казахстана

Родственная логика уже действует в кодексе: пункт 2 статьи 682 устанавливает ставку 20 процентов для лица из государства с льготным налогообложением независимо от вида дохода. Проверка налогового режима получателя стала самостоятельным шагом.

Пример А. Тест провален на уровне проверяемой группы

Обстоятельства

- Z — физическое лицо, квалифицированное по подпункту а). Z владеет ста процентами R1, R1 владеет ста процентами R2. Все резиденты одного государства; R1 и R2 в одной группе налоговой консолидации.
- Тест владения выполнен: Z косвенно владеет более чем половиной голосов и стоимости R2, R1 — квалифицируемый промежуточный владелец.
- Доход R2: 50 необлагаемых дивидендов из третьего государства и 50 процентов из государства источника. Льготы испрашиваются по статье 11, а не по статье 10.
- R2 выплачивает вычитаемые проценты 24 неправомочному лицу и 51 дивидендов в пользу R1.
- R1 дополнительно получает 100 от лиц вне группы и выплачивает 51 неправомочному лицу.



Валовой доход группы — 150: 50 процентов у R2 и 100 у R1 от лиц вне группы.

Пример А. Ровно половина — уже слишком много

✗ R2 не является квалифицированным лицом по подпункту f)

Валовой доход группы — 150; выплаты неправомочным лицам — 24 плюс 51, то есть 75, что составляет ровно 50 процентов. Предел «менее 50 процентов» превышен.

Почему тест разрешается именно так

- Собственный показатель R2 — 24 из 50 — укладывается в лимит с запасом. Групповой не укладывается ни на единицу.
- Тест требует «менее 50 процентов». Ровно половина — это не менее половины, и в льготах отказано.
- Посмотрите на роль дивидендов из третьего государства: они необлагаемые и потому в валовой доход не входят, что уменьшает знаменатель и ухудшает положение компании.

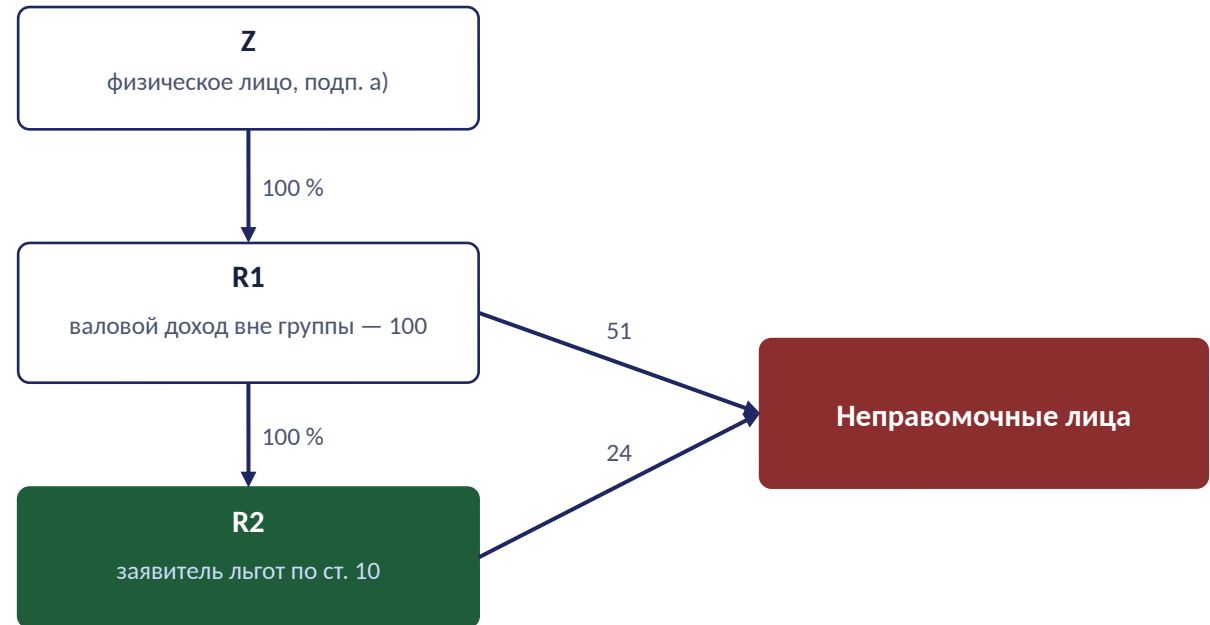
Для Казахстана

Урок арифметический, но он повторяется во всех количественных тестах, включая порог в 50 процентов рабочего времени из Комментария к статье 5, который мы разбирали вчера. «Менее» и «не более» — разные условия, и разница в одну единицу решает исход.

Пример В. Смена вида дохода меняет знаменатель — и тест пройден

Обстоятельства

- Факты примера А, но R2 спрашивает статус квалифицированного лица в отношении 50 дивидендов от компании — резидента государства источника вместо 50 процентов.
- Валовой доход R2 становится равным 100: 50 дивидендов из третьего государства и 50 дивидендов из государства источника.
- Валовой доход проверяемой группы — 200: 100 у R2 и 100 у R1 от лиц вне группы.
- Размывающие базу выплаты прежние: 24 у R2 и 51 у R1.



Валовой доход R2 — 100, группы — 200. Оба лимита соблюдены.

Пример В. Тот же набор выплат, другой знаменатель — другой исход

✓ R2 является квалифицированным лицом по подпункту f)

24 меньше половины от 100; 24 плюс 51 равно 75, что меньше половины от 200. Оба лимита соблюдены.

Почему тест разрешается именно так

- Дивиденды из третьего государства попадают в валовой доход R2, а дивиденды из государства источника увеличивают его до 100; база группы вырастает до 200.
- Выплаты неправомочным лицам не изменились ни на единицу. Изменился только знаменатель.
- R2 получает пониженную ставку по дивидендам, хотя в предыдущем примере при тех же выплатах получила отказ.

Для Казахстана

Отсюда рабочее правило: в количественных тестах важен состав валового дохода, а не только сумма выплат. Прежде чем спорить о числителе, проверьте, правильно ли посчитан знаменатель.

Активное ведение бизнеса: пять примеров

Пункт 3 статьи 29, пункты 75 и 81 Комментария. Когда доход «исходит из» активного бизнеса в государстве резидентства и как работает правило отнесения деятельности связанных лиц.

Пример А. Нисходящая связь: производство дома, дистрибуция за рубежом

Обстоятельства

- АСО — резидент государства А, ведёт там активный бизнес: производство продукта Х.
- АСО владеет ста процентами акций ВСО — компании, резидента государства В.
- ВСО приобретает продукт Х у АСО и распространяет его среди клиентов в государстве В.
- ВСО выплачивает дивиденды в пользу АСО; АСО испрашивает пониженную ставку по статье 10 конвенции между А и В.



Деятельность в государстве источника расположена ниже по течению относительно бизнеса в государстве резидентства: сначала производство, затем сбыт.

Пример А. Сбыт фактически связан с производством

✓ Дивиденды исходят из активного бизнеса АСО

Направление деятельности в государстве источника расположено ниже по течению относительно бизнеса в государстве резидентства.

Почему тест разрешается именно так

- Для теста пункта 3 сравниваются направления деятельности в двух государствах, а не их организационная связь.
- Дистрибуция продукта фактически связана с его производством: это две стадии одной хозяйственной цепочки.
- Поэтому дивиденды дочерней компании рассматриваются как исходящие из активного бизнеса материнской в государстве её резидентства.

Для Казахстана

Проверяемое обстоятельство — единство хозяйственной цепочки, а не сам факт владения. Доказывается оно договорами поставки, товарными потоками и отчётностью, а не корпоративной схемой.

Пример В. Разработки дома, производство по лицензии за рубежом

Обстоятельства

- АСО — резидент государства А, управляет крупным научно-исследовательским центром в государстве А.
- Центр разрабатывает объекты интеллектуальной собственности, которые АСО лицензирует своим компаниям по всему миру, включая ВСО.
- АСО владеет ста процентами акций ВСО — резидента государства В.
- ВСО производит и продаёт в государстве В продукцию, разработанную АСО, и выплачивает роялти за использование интеллектуальной собственности.



Лицензионный доход связан с той самой разработкой, которая ведётся в государстве резидентства.

Пример В. Роялти связаны с самой разработкой

✓ Роялти исходят из активного бизнеса АСО

Лицензионный доход связан с той самой разработкой, которая ведётся в государстве резидентства.

Почему тест разрешается именно так

- Деятельность дочерней компании фактически связана с активно ведущимся бизнесом материнской в её государстве.
- Существенно, что научно-исследовательский центр находится именно там, где заявлены льготы: доход следует за функцией разработки.
- Если бы объекты интеллектуальной собственности были приобретены, а не разработаны, связь пришлось бы доказывать иначе.

Для Казахстана

Это и есть аргумент против претензии к лицензионным платежам внутри группы: если разработка ведётся там же, где сидит лицензиар, связь дохода с бизнесом очевидна. Если права лишь оформлены на держателя, связи нет, и разбирать будут по правилам о фактическом получателе.

Пример С. Восходящая связь: сырьё из-за рубежа питает производство дома

Обстоятельства

- АСО — резидент государства А, ведёт там активную производственную деятельность, требующую использования товара Х.
- АСО владеет ста процентами акций ВСО — резидента государства В, где имеется большой запас товара Х.
- ВСО добывает товар Х и продаёт его АСО; АСО использует товар для производства продукции, продаваемой на открытом рынке.
- ВСО выплачивает дивиденды в пользу АСО.



*Деятельность в государстве источника расположена выше по течению:
она обеспечивает производственные ресурсы, хотя поток товаров направлен в обратную сторону.*

Пример С. Направление потока значения не имеет

✓ Дивиденды исходят из активного бизнеса АСО

Деятельность в государстве источника расположена выше по течению: она обеспечивает производственные ресурсы.

Почему тест разрешается именно так

- Поскольку дочерняя компания обеспечивает материнскую исходными материалами, её деятельность фактически связана с производственным бизнесом в государстве резидентства.
- Вывод не зависит от того, что поток товаров направлен в обратную сторону по сравнению с примером А.
- Существенна принадлежность обеих деятельности к одной хозяйственной цепочке, а не их последовательность.

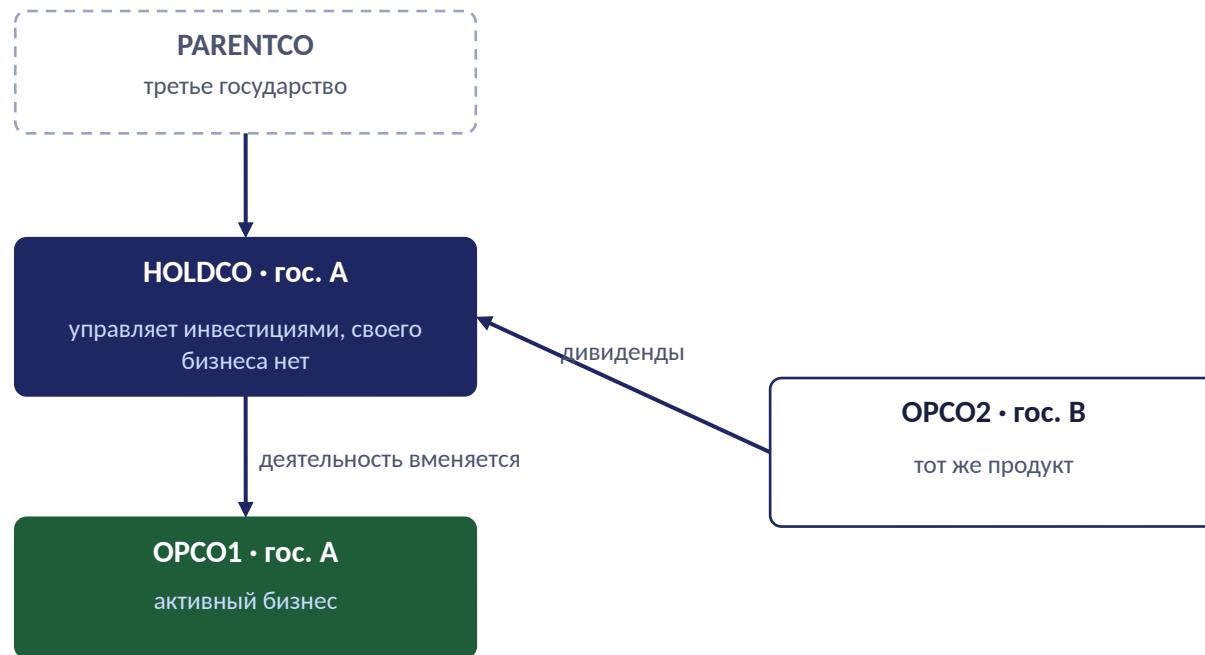
Для Казахстана

Конфигурация типична для добывающего сектора: добыча за рубежом питает переработку дома либо наоборот. Довод о связи строится на технологической цепочке, и подтверждается он спецификациями, объёмами поставок и производственными регламентами.

Пример А. Вменение деятельности не заменяет связи с конкретным доходом

Обстоятельства

- PARENTCO — резидент третьего государства, материнская компания HOLDCO; HOLDCO — материнская для OPCO1 и OPCO2.
- HOLDCO и OPCO1 — резиденты государства А; OPCO2 — резидент государства В.
- OPCO1 и OPCO2 производят один и тот же продукт в своих государствах резидентства.
- HOLDCO управляет инвестициями группы и сама активного бизнеса не ведёт. HOLDCO получает дивиденды от OPCO2.
- По подпункту с) HOLDCO считается осуществляющей деятельность OPCO1 и, следовательно, ведущей активный бизнес в государстве А.



Активный бизнес есть, но он вменённый; фактической связи дивидендов с ним не установлено.

Пример А. Совпадение вида деятельности связи не создаёт

✗ **Пониженные ставки статьи 10 по пункту 3 не применяются**

Активный бизнес есть, и он вменённый. Но фактическая связь дивидендов с этим бизнесом не доказана.

Почему тест разрешается именно так

- Совпадение вида деятельности двух операционных компаний само по себе не показывает, что дивиденды одной фактически связаны с вменённым бизнесом холдинга.
- Правило отнесения решает только вопрос о наличии бизнеса, но не вопрос о происхождении дохода. Это два разных вопроса, и проходить надо оба.
- Две компании, производящие одинаковый продукт в разных странах, могут не иметь между собой никакой хозяйственной связи — параллельность не есть связанность.

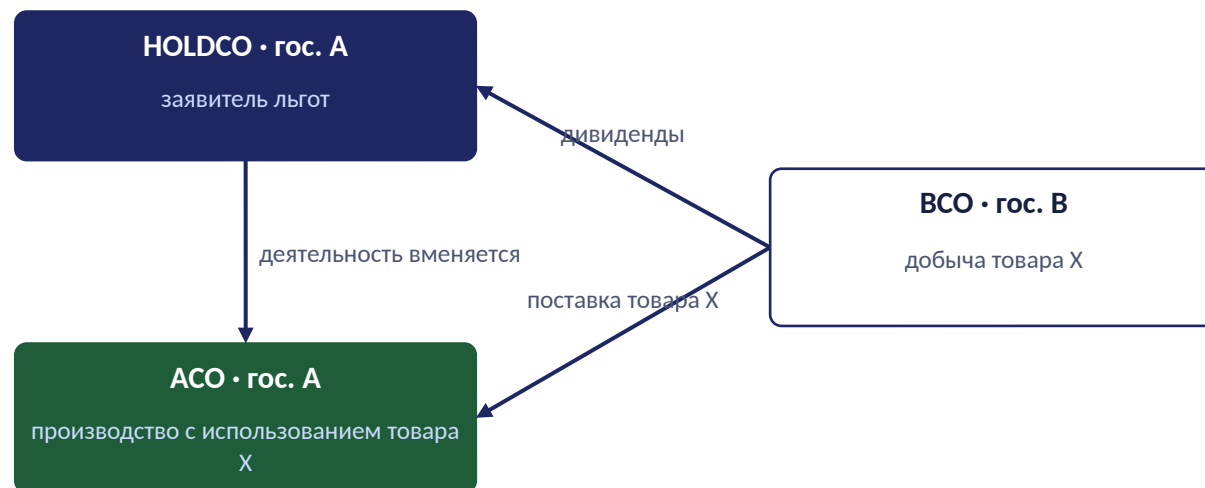
Для Казахстана

Частая ошибка в обоснованиях: доказав наличие деятельности, считают задачу решённой. Требуется второй шаг — показать, что именно этот доход связан именно с этой деятельностью. Формулировка «группа ведёт аналогичную деятельность» ничего не доказывает.

Пример В. Вменённый бизнес плюс реальная связь — льгота предоставляется

Обстоятельства

- АСО — резидент государства А, ведёт там активную производственную деятельность, требующую товара Х.
- Все акции АСО принадлежат HOLDCO, также резиденту государства А.
- HOLDCO владеет ста процентами акций ВСО — резидента государства В, где имеется большое предложение товара Х.
- ВСО добывает товар Х и продаёт его АСО, которая использует его для производства продукции.
- По подпункту с) HOLDCO считается ведущей деятельностью АСО.



Добывающая компания снабжает именно то производство, которое вменено холдингу.

Пример В. Недостающее звено — снабжение того самого бизнеса

✓ Дивиденды вытекают из вменённого активного бизнеса HOLDCO

Вменённый активный бизнес есть, и добывающая компания поставляет исходные материалы именно для него: фактическая связь установлена.

Почему тест разрешается именно так

- В отличие от предыдущего примера, деятельность зарубежной компании обеспечивает материалами тот самый бизнес, который вменяется холдингу.
- Поэтому её бизнес фактически связан с предполагаемым производственным бизнесом холдинга, и дивиденды подпадают под пункт 3.
- Сравнение двух примеров даёт готовый критерий: вменение плюс товарный или технологический поток между компаниями — достаточно; вменение плюс сходство деятельности — нет.

Для Казахстана

Для холдинговых структур в добывающем секторе это рабочая конструкция: холдинг наверху, производство и добыча под ним. Но доказательством служит поток между компаниями, а не схема владения.

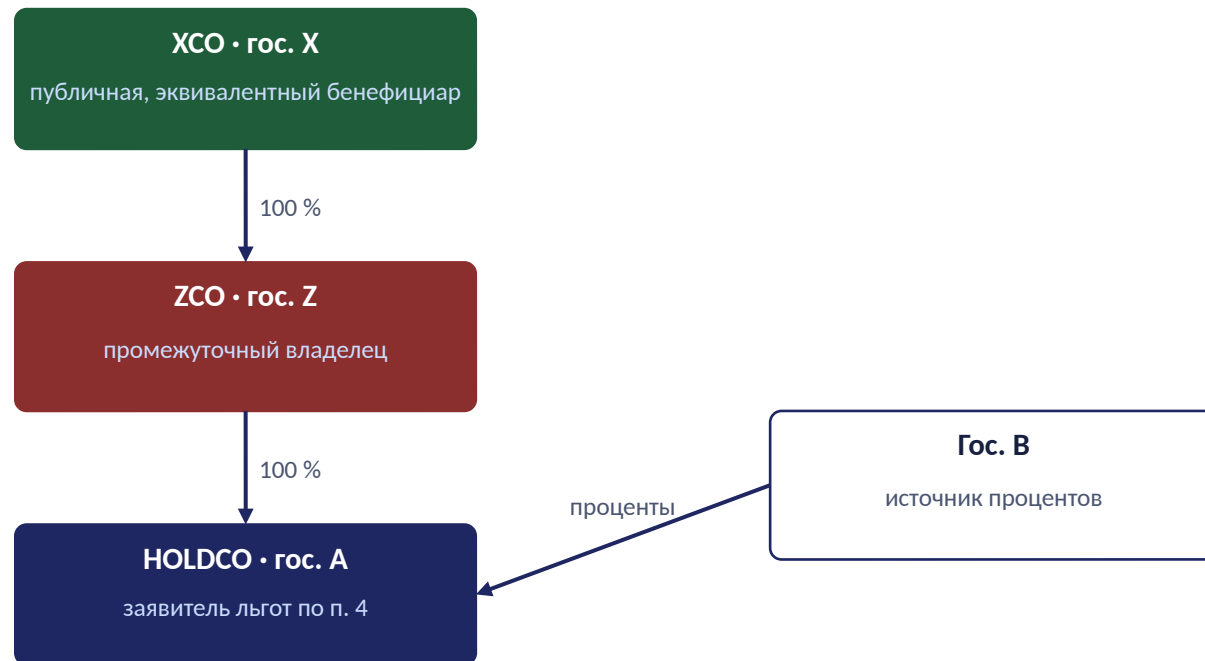
Производные льготы и компания-штаб-квартира: три примера

Пункты 4 и 5 статьи 29, пункты 88, 91 и 94 Комментария. Механизм, который позволяет компании получить льготу не по собственному статусу, а по статусу своего владельца.

Промежуточный владелец обязан быть квалифицируемым

Обстоятельства

- ХСО — резидент государства X, её основной класс акций регулярно торгуется на бирже государства X.
- ХСО владеет ста процентами ZCO в государстве Z, а та — ста процентами HOLDCO в государстве A.
- HOLDCO не квалифицируется по пункту 2, поскольку её материнская компания торгуется в третьем государстве, и не ведёт активного бизнеса в государстве A, поэтому пункт 3 неприменим.
- HOLDCO получает проценты, возникающие в государстве B, и фактически владеет ими.
- Допустим, что ХСО является эквивалентным бенефициаром по конвенции между A и B.



Пункт 2 — не проходит. Пункт 3 — неприменим. Остаётся только пункт 4.

Цепочка проверяется целиком, а не только её вершина

✗ Требование подпункта а) пункта 4 не выполнено

Если в государстве Z нет всеобъемлющей налоговой конвенции либо промежуточная компания пользуется специальным налоговым режимом, она не является квалифицируемым промежуточным владельцем.

Почему тест разрешается именно так

- Косвенное владение засчитывается только тогда, когда каждый промежуточный владелец отвечает определению квалифицируемого промежуточного владельца.
- Одного лишь наличия эквивалентного бенефициара на вершине структуры недостаточно: цепочка проверяется по всей длине.
- Логика правила очевидна: если среднее звено само пользуется льготным режимом, выгода оседает в нём, а не проходит к тому, кто имел бы на неё право.

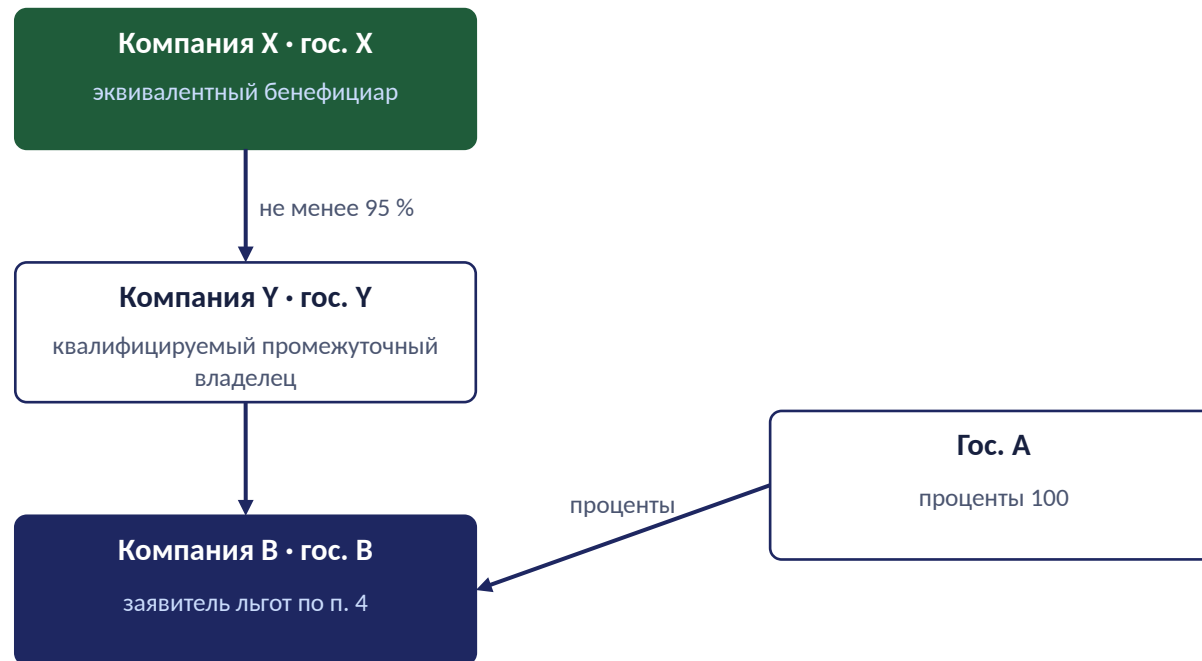
Для Казахстана

Практический вывод для многоуровневых структур: проверять нужно каждое звено, а не только конечного собственника. Слабым обычно оказывается именно среднее — техническая компания, созданная для удобства владения.

Тест размывания базы при производных льготах: когда проверяемой группы нет

Обстоятельства

- Компания X в государстве X владеет компанией Y в государстве Y, а та — компанией B в государстве B.
- Компания B испрашивает льготы по пункту 4 конвенции между A и B. Компания X является эквивалентным бенефициаром, компания Y — квалифицируемым промежуточным владельцем.
- Тест владения выполнен: X косвенно владеет не менее чем 95 процентами голосов и стоимости B и не менее чем половиной любого непропорционального класса акций.
- Валовой доход B: 100 процентов из государства A и 200 дивидендов из третьего государства, освобождённых в государстве B. Льготы испрашиваются в отношении 100.
- Общей налоговой консолидации или иного режима разделения прибылей и убытков между X, Y и B нет.



Консолидации нет, значит, проверяемой группы нет: валовой доход считается только по компании B.

Без проверяемой группы знаменателем служит доход самой компании

? Порог: выплаты неправомочным лицам должны быть менее 50

Проверяемой группы нет, поэтому валовой доход компании В равен 100: освобождённые дивиденды в него не включаются.

Почему тест разрешается именно так

- Тест провалится, если компания производит размывающие базу выплаты неправомочным лицам на сумму не менее 50, то есть не менее половины валового дохода.
- Двести дивидендов из третьего государства в знаменатель не попадают, поскольку освобождены от налога. Это существенно сужает запас прочности.
- Понятие неправомочного лица здесь шире обычного: в него попадают в том числе компании-штаб-квартиры и связанные лица со специальным налоговым режимом или условными вычетами.

Для Казахстана

Отсюда общее наблюдение: освобождённый доход в знаменатель количественных тестов обычно не входит, и наличие крупных освобождённых поступлений ухудшает положение компании, а не улучшает его. Это противоречит интуиции и потому часто упускается.

Компания-штаб-квартира: тест четырёх государств и группировка по 10 процентам

Государство	Год 01	Год 02	Что это даёт
X	45	60	Порог проходит самостоятельно в оба года
A	25	12	Год 01 — самостоятельно; год 02 — только в группе
B	10	20	Год 01 — только в группе; год 02 — самостоятельно
C	10	12	Оба года только в составе группы
D, E, F	7, 10, 5	10, 9, 7	Объединяются в одну группу в оба года
Всего	112	130	Порог 10 процентов: 11,20 в году 01 и 13,00 в году 02

Государства разрешено объединять, и состав групп пересматривается ежегодно

✓ Требование подпункта b) выполнено в обоих годах

Год 01: X, A, сумма B и C равная 20, сумма D, E и F равная 22. Год 02: X, B, сумма A и C равная 24, сумма D, E и F равная 26.

Почему тест разрешается именно так

- Государства, не достигающие десяти процентов по отдельности, разрешено объединять в группы, чтобы получить требуемые четыре члена.
- Состав групп определяется заново каждый налогооблагаемый период: то, что во втором году государство A уступило место государству B, значения не имеет.
- Требование, таким образом, направлено против искусственной концентрации деятельности в одной-двух странах, а не против изменений в структуре группы.

Для Казахстана

Приём общий для количественных тестов: прежде чем признать порог непройденным, проверьте, допускает ли норма объединение и за какой период она считается. Здесь оба послабления есть, и без них тест провалился бы.

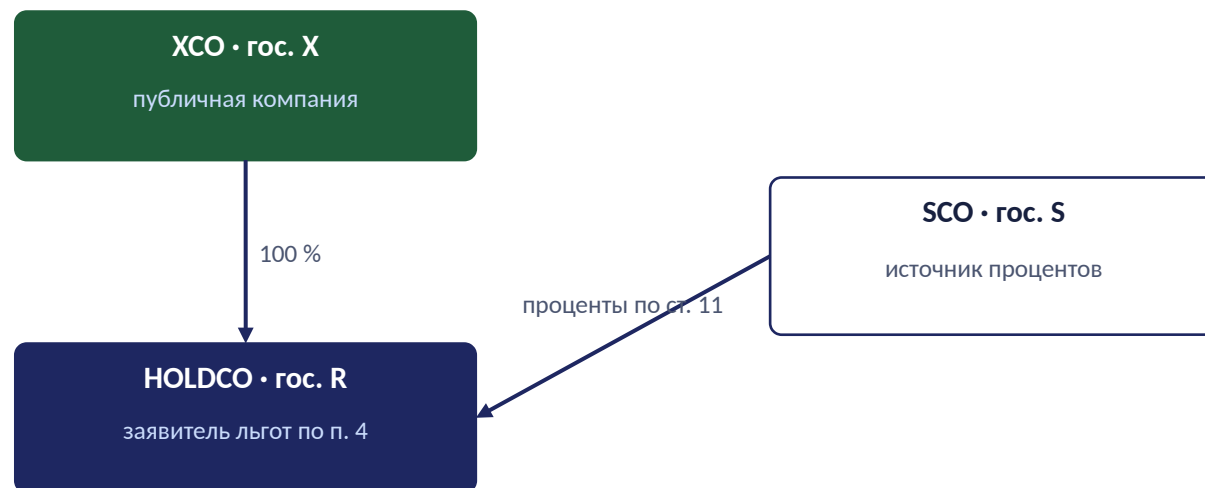
Эквивалентный бенефициар: семь примеров

Пункт 7 статьи 29, пункты 134, 138 и 141–144 Комментария. Самое техническое определение статьи: проверяемая конвенция, сравнение ставок, приравнивание физического лица к компании и пересчёт косвенной доли в прямую.

Пример А. В проверяемой конвенции есть всеобъемлющее ограничение льгот

Обстоятельства

- HOLDCO — резидент государства R, прямая стопроцентная дочерняя компания XCO из государства X.
- Основной класс акций XCO регулярно торгуется на бирже государства X.
- HOLDCO не проходит пункт 2 конвенции между S и R, поскольку её материнская компания торгуется в третьем государстве, и не ведёт активного бизнеса в государстве R.
- HOLDCO получает проценты, возникающие в государстве S, и фактически владеет ими; ставка по статье 11 конвенции между S и R — 10 процентов.
- Конвенция между S и X содержит всеобъемлющее положение об ограничении льгот, включая правило для публичных компаний; ставка по процентам там также 10 процентов.



Конвенция между S и X: всеобъемлющее ограничение льгот и та же ставка 10 процентов.
Конвенция между S и R: ставка 10 процентов.

Пример А. Два вопроса — квалификация и сравнение ставок

✓ ХСО является эквивалентным бенефициаром

Квалификация по проверяемой конвенции выполнена; сравнение ставок — десять процентов против десяти — также выполнено.

Почему тест разрешается именно так

- Тест производных льгот работает через проверяемую конвенцию между государством резидентства акционера и государством источника.
- Акционер должен одновременно квалифицироваться по этой конвенции и иметь право на не худшую ставку, чем та, которую испрашивает заявитель.
- Совпадение ставок достаточно: требуется не лучшая ставка, а не худшая.

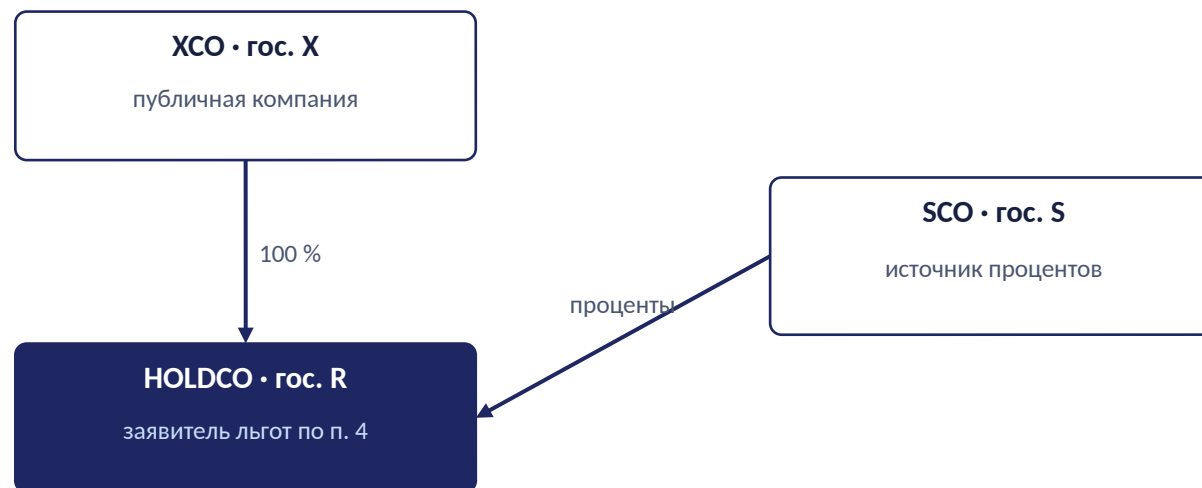
Для Казахстана

Это и есть та проверка сравнением, о которой шла речь в примере М раздела VI, только формализованная. Чтобы её провести, нужны два документа: соглашение вашей страны с государством источника и соглашение государства владельца с тем же государством.

Пример В. В проверяемой конвенции ограничения льгот нет

Обстоятельства

- Те же факты, что в примере А, но конвенция между S и X не содержит всеобъемлющего положения об ограничении льгот.
- В этом случае конвенция между S и X применяется так, как если бы она содержала подпункты а), b), c) и e) пункта 2 настоящей Конвенции вместе с соответствующими определениями.
- Результат зависит от того, признана ли биржа государства X признанной фондовой биржей в конвенции между S и R — иначе говоря, в той конвенции, по которой испрашиваются льготы.



Биржа государства X признана в конвенции между S и R — эквивалентный бенефициар есть.
Не признана — эквивалентного бенефициара нет.

Пример В. Исход решает перечень признанных фондовых бирж

? Результат определяется тем, признана ли биржа государства X

Биржа признана в конвенции между S и R — акционер подпадает под подпункт с) пункта 2 и является эквивалентным бенефициаром. Не признана — не является.

Почему тест разрешается именно так

- Отсутствие ограничения льгот в проверяемой конвенции механизм производных льгот не блокирует: тесты вчитываются в неё гипотетически.
- Но определения берутся не из проверяемой конвенции, а из той, по которой испрашиваются льготы. Это и делает перечень признанных бирж решающим фактом.
- Тонкость, которую легко упустить: одна и та же биржа может быть признанной в одном соглашении и не упомянутой в другом.

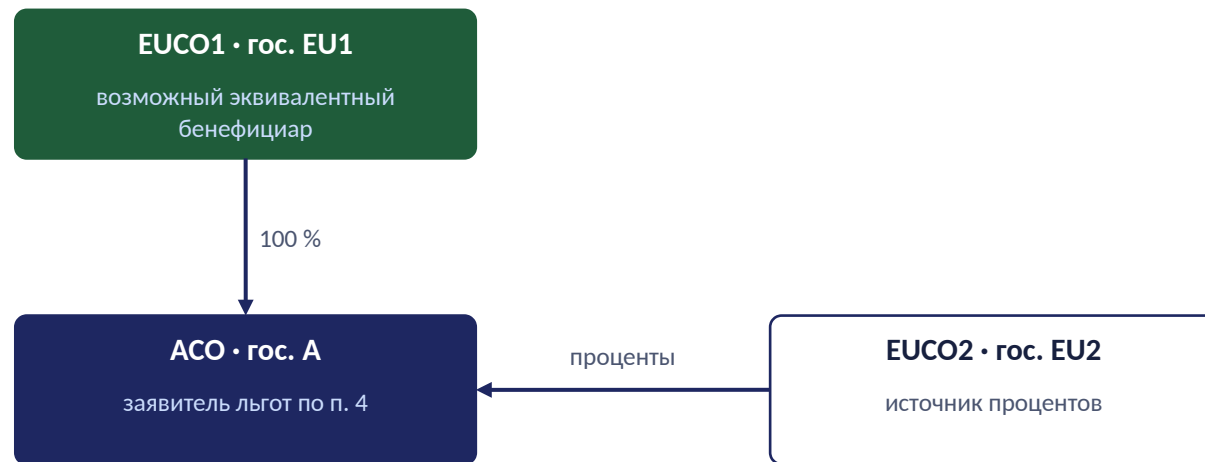
Для Казахстана

Определение признанной фондовой биржи в каждом соглашении своё, и перечни различаются. Прежде чем опираться на публичный статус контрагента, откройте статью с определениями того соглашения, по которому вы заявляете льготу.

Освобождение по директиве Европейского союза засчитывается при сравнении ставок

Обстоятельства

- EUCO1 — резидент государства EU1 — владеет ста процентами АСО, резидента государства А.
- АСО владеет ста процентами EUCO2 — резидента государства EU2 — и получает проценты, возникающие в государстве EU2.
- Конвенция между А и EU2 содержит подробный вариант определения эквивалентного бенефициара и освобождает проценты от налога у источника.
- Государства EU1 и EU2 — члены Европейского союза; по директиве о процентах и роялти проценты, выплачиваемые из EU2 в EU1, не могут облагаться налогом.
- При этом сама конвенция между EU1 и EU2 налогообложение процентов у источника допускает.



Конвенция между А и EU2: проценты освобождены.
Директива Европейского союза: выплата из EU2 в EU1 — ноль, хотя конвенция между EU1 и EU2 налог допускает.

Сравнивается фактически доступная ставка, а не только договорная

✓ EUC01 удовлетворяет требованию подпункта В) 1)

По директиве ставка ноль, что не хуже нуля по конвенции между А и ЕU2. Сравнение выполнено.

Почему тест разрешается именно так

- Подпункт В) 1) прямо предписывает учитывать пониженные ставки, доступные по внутреннему законодательству или любому международному соглашению.
- Директивы Европейского союза о материнских и дочерних компаниях и о процентах и роялти учитываются наравне с налоговыми конвенциями.
- Значение имеет то, сколько акционер заплатил бы в действительности, а не то, что написано в одном из применимых документов.

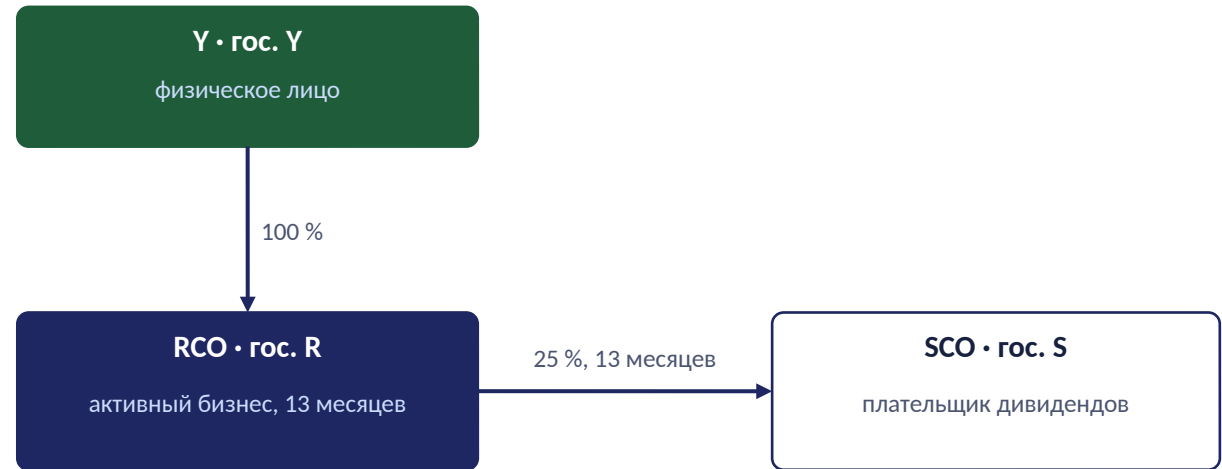
Для Казахстана

Принцип шире европейского контекста: при сравнении берётся вся совокупность оснований, включая внутреннее освобождение. Для казахстанских структур с европейским звеном это означает, что ссылаться надо не только на соглашение, но и на директивы.

Физическое лицо приравнивается к компании при сравнении ставок

Обстоятельства

- RCO — резидент государства R, ведёт там активный бизнес, аналогичный бизнесу SCO — резидента государства S.
- RCO является резидентом государства R в течение 13 месяцев и столько же владеет 25 процентами капитала SCO.
- Физическое лицо Y — единственный акционер RCO и резидент государства Y.
- Пункт 2 статьи 10 в конвенциях между S и Y и между S и R идентичен Модельной конвенции: 5 процентов при доле не менее 25 процентов, иначе 15.
- Без специального правила физическое лицо имело бы право лишь на 15 процентов, получая дивиденды напрямую, и сравнение ставок было бы провалено.



Напрямую физическое лицо получило бы только 15 процентов по подпункту b).
Специальное правило приравнивает его к компании, и сравнение даёт 5 против 5.

Приравнивание работает только при наличии активного бизнеса

✓ RCO имеет право на пониженную ставку по статье 10

Физическое лицо рассматривается как компания в значении подпункта с) пункта 2, и сравнение ставок даёт пять процентов против пяти.

Почему тест разрешается именно так

- Правило работает только если сам заявитель ведёт в государстве резидентства активный бизнес, существенный по отношению к тому бизнесу, из которого выплачиваются дивиденды.
- То есть приравнивание не бесплатно: оно даётся тем, у кого есть реальная деятельность, а не всякой компании с физическим лицом наверху.
- Остальные требования — тест размывания базы и фактическое право на доход — должны выполняться отдельно и этим правилом не покрываются.

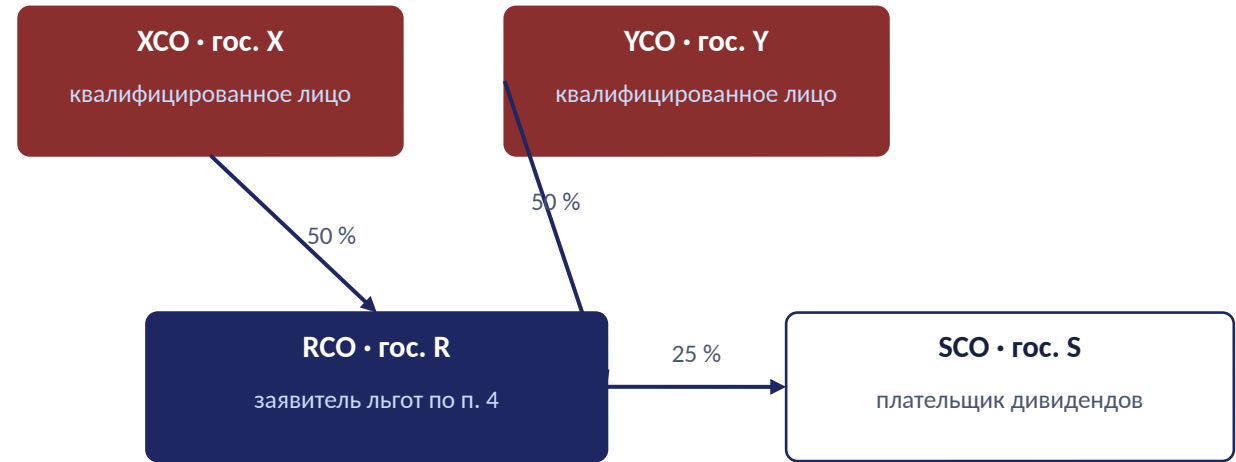
Для Казахстана

Для семейных и частных структур это единственный путь к производным льготам. Но условие об активном бизнесе существенно: холдинг без деятельности им воспользоваться не сможет.

Косвенная доля пересчитывается в прямую — и порог не достигается

Обстоятельства

- ХСО и YCO напрямую владеют по 50 процентов акций RCO — компании, резидента государства R.
- В течение 13 месяцев RCO владела 25 процентами капитала SCO — резидента государства S — и была резидентом государства R.
- Государство S имеет конвенции с государствами R, X и Y; пункт 2 статьи 10 во всех трёх идентичен Модельной конвенции.
- ХСО и YCO являются квалифицированными лицами по подпункту с) пункта 2, то есть первое требование определения выполнено.
- По специальному правилу косвенное владение капиталом плательщика дивидендов рассматривается как прямое.



Косвенная доля каждого акционера: 50 процентов от 25 равно 12,5 процента.

Порог подпункта а) пункта 2 статьи 10 — 25 процентов.

Дробление участия опускает каждого акционера ниже порога

✗ ХСО и УСО не являются эквивалентными бенефициарами

Пятьдесят процентов от двадцати пяти равно двенадцати с половиной у каждого, что меньше двадцати пяти. Право есть лишь на 15 процентов, а не на 5.

Почему тест разрешается именно так

- Сравнение ставок проводится так, как если бы акционер получал дивиденды напрямую.
- Дробление участия между двумя акционерами опускает каждого ниже порога в 25 процентов, и тест сравнения ставок проваливается.
- Заметьте, что оба акционера при этом являются безупречными квалифицированными лицами: первое требование определения выполнено, ломается второе.
- Комментарий отсылает к альтернативным положениям пункта 147, которые в отдельных случаях эту проблему снимают.

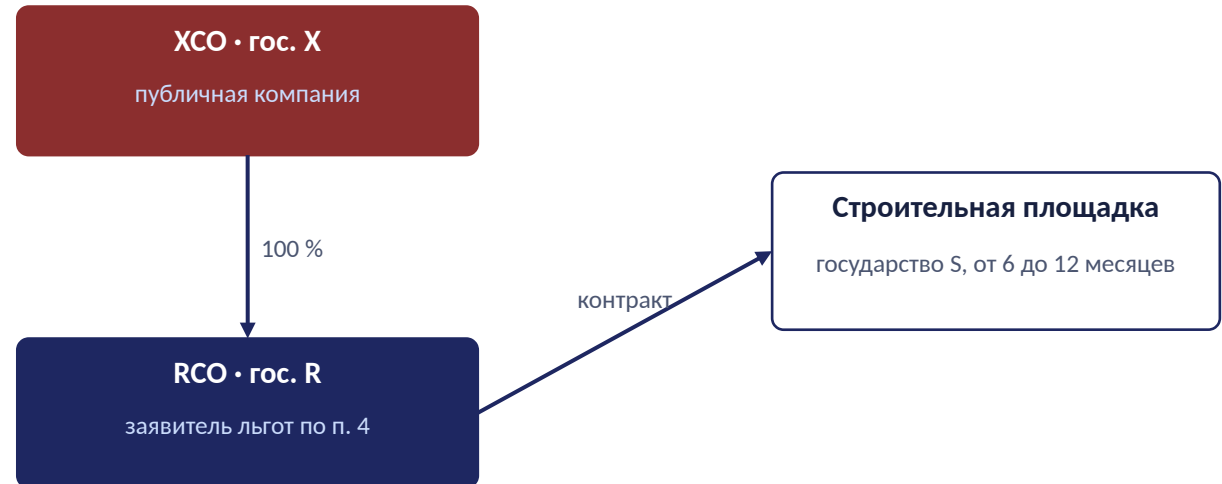
Для Казахстана

Ситуация с двумя равными партнёрами в совместном предприятии встречается постоянно. Пересчёт косвенной доли делается за минуту, и делать его нужно до создания структуры, а не после первой выплаты.

Для статей 7, 13 и 21 сравниваются не ставки, а объём защиты

Обстоятельства

- RCO — резидент государства R, полностью принадлежит XCO — публично торгуемой компании, резиденту государства X.
- RCO заключила контракт на строительство крупного офисного комплекса в государстве S.
- По конвенции между S и R строительная площадка образует постоянное представительство, только если существует более 12 месяцев.
- По конвенции между S и X — только если превышает 6 месяцев.
- Строительная площадка длится более шести, но менее двенадцати месяцев.



Конвенция между S и R: порог 12 месяцев, значит, представительства нет.
Конвенция между S и X: порог 6 месяцев, значит, представительство есть.

Акционер должен получать защиту не менее благоприятную

✗ ХСО не является эквивалентным бенефициаром

По конвенции между S и R представительства нет, и льгота есть. По конвенции между S и X представительство есть, и льготы нет.

Почему тест разрешается именно так

- Для статей 7, 13 и 21 сравниваются не ставки, а объём предоставляемой защиты.
- Потенциальный эквивалентный бенефициар должен получать льготу не менее благоприятную, чем та, на которую претендует заявитель. Здесь акционер напрямую был бы обложен налогом в государстве источника.
- Различие в одном числе — шесть месяцев против двенадцати — целиком определяет исход.

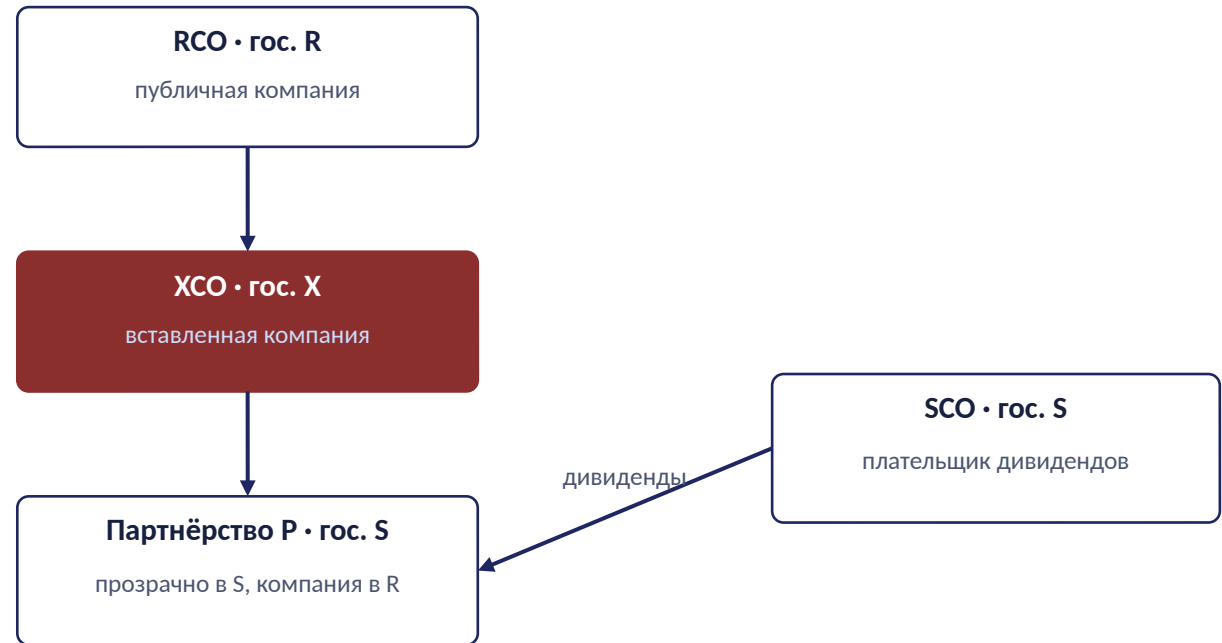
Для Казахстана

Пороги постоянного представительства в соглашениях Казахстана различаются: где-то двенадцать месяцев, где-то шесть. Для строительного и сервисного бизнеса сравнивать надо именно их, а не ставки, которых в статье о прибыли предприятия нет.

Вставка компании не спасает: проверяется, получил бы доход сам акционер

Обстоятельства

- RCO — публичная компания государства R — владеет акциями SCO в государстве S через партнёрство P, организованное в государстве S.
- Партнёрство P фискально прозрачно по праву государства S и рассматривается как компания по праву государства R. Поэтому дивиденды не считаются полученными RCO, и льгот по статье 10 нет.
- RCO вставляет между собой и партнёрством компанию XCO — резидента государства X; по праву государства X партнёрство прозрачно, поэтому XCO считается получающей дивиденды.
- Конвенция между S и X содержит подробный вариант пунктов 1–7 статьи 29; ставки дивидендов в конвенциях между S и X и между S и R совпадают.



Вставка решает проблему прозрачности, но не проблему эквивалентности.

Проверяется положение самого акционера, а не вставленного звена

✗ ХСО не имеет права на производные льготы по пункту 4

Если бы доход получала сама RCO, а не вставленная компания, он не считался бы полученным ею — значит, RCO эквивалентным бенефициаром не является.

Почему тест разрешается именно так

- Специальное правило закрывает обход норм о прозрачных образованиях: производные льготы недоступны, если акционер, через которого они выводятся, сам не считался бы получателем этого дохода.
- Совпадение ставок в двух конвенциях исхода не меняет: ломается не сравнение ставок, а сама возможность считать акционера получателем.
- Вставка компании решает проблему квалификации в государстве X, но не решает проблему эквивалентности.

Для Казахстана

Общий приём проверки: мысленно уберите промежуточное звено и посмотрите, что было бы. Если без него льготы не было бы вовсе, механизм производных льгот её не создаст — он лишь сохраняет то, что и так полагалось.

Непропорциональный класс акций и треугольные ситуации

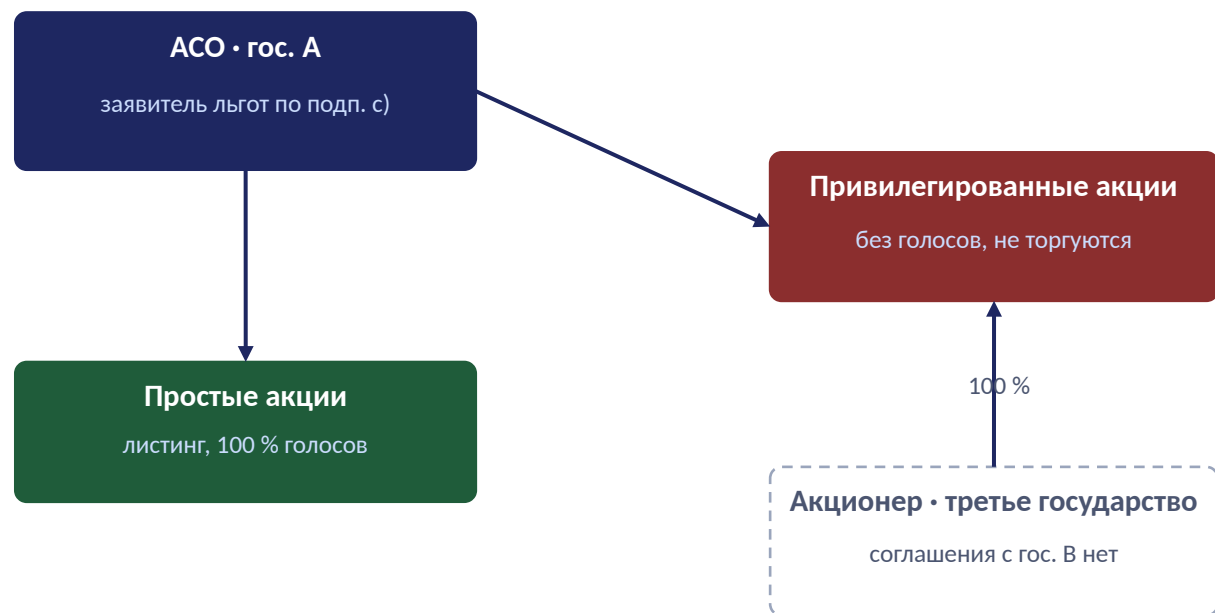
Пункт 7 статьи 29 в части определения непропорционального класса акций, пункт 148

Комментария, и пункт 8 статьи 29 с пунктом 163: два способа получить льготу там, где она не предназначалась.

Отслеживающие привилегированные акции лишают публичную компанию льгот

Обстоятельства

- АСО — компания государства А — выпустила простые и привилегированные акции.
- Простые акции котируются и регулярно торгуются на главной фондовой бирже государства А; на них приходится более половины стоимости компании и все сто процентов голосов.
- Привилегированные акции не имеют права голоса и дают право только на дивиденды, равные процентным платежам, которые АСО получает от несвязанных заёмщиков в государстве В.
- Привилегированные акции полностью принадлежат одному акционеру — резиденту третьего государства, у которого нет налогового соглашения с государством В.



Дивиденды по привилегированным акциям равны процентам, которые компания получает из государства В.

Листинг простых акций не должен служить фасадом

✗ АСО не имеет права на льготы по подпункту с) пункта 2

Выплаты по привилегированным акциям отслеживают доход из государства В, следовательно, это непропорциональный класс акций, который регулярно не торгуется.

Почему тест разрешается именно так

- Подпункт с) требует регулярной торговли не только основным, но и любым непропорциональным классом акций.
- Иначе публичный листинг простых акций служил бы фасадом, за которым доход из государства источника переводится резиденту третьего государства.
- Существенна привязка выплат к конкретному доходу: именно она превращает обычные привилегированные акции в отслеживающие.

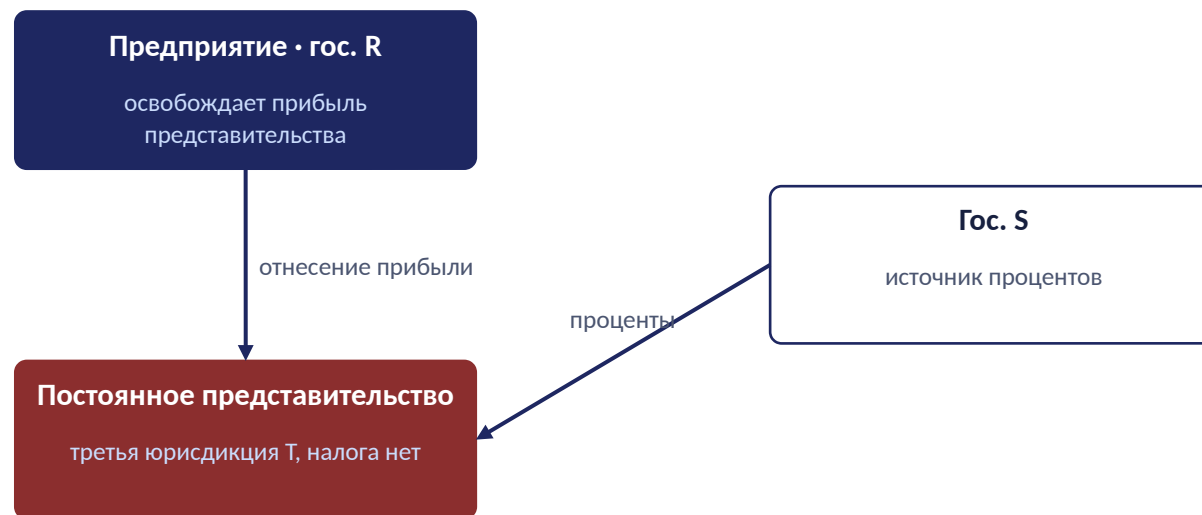
Для Казахстана

Проверять надо все классы акций получателя, а не только основной. Признак прост: привязаны ли выплаты по какому-либо классу к конкретному источнику дохода. Если да, публичный статус компании перестаёт что-либо гарантировать.

Треугольник: доход, отнесённый к необлагаемому постоянному представительству

Обстоятельства

- Предприятие государства R открывает постоянное представительство в третьей юрисдикции T, которая не облагает налогом прибыль представительства или облагает её крайне низко.
- Прибыль, относящаяся к представительству, освобождается в государстве R — по положению, аналогичному статье 23 А, либо по внутреннему законодательству.
- Предприятие получает проценты, возникающие в государстве S; эти проценты включаются в прибыль представительства.
- Условия применения статьи 11 при этом формально соблюдены.



В государстве R — освобождение, в юрисдикции представительства — налога нет.
Результат: доход не облагается нигде.

Ответ: льготы отклоняются, если не применяется одно из исключений

✗ Льготы отклоняются, если не применяются исключения пункта 8

Без пункта 8 государство источника было бы обязано ограничить налог по статье 11, хотя доход не облагается ни в государстве резидентства, ни в юрисдикции представительства.

Почему тест разрешается именно так

- Первое исключение: доход существенно облагается налогом в юрисдикции представительства. Тогда двойного неналогообложения нет и отказывать не за что.
- Второе: доход исходит из активного ведения бизнеса через представительство — кроме инвестиционной деятельности, если её не ведёт банк, страховщик или зарегистрированный дилер.
- Третье: сохраняется право обратиться к компетентному органу, который может предоставить льготу по существу.
- К соглашению Казахстана с Нидерландами статья 10 Многосторонней конвенции, воспроизводящая это правило, применяется.

Для Казахстана

Конструкция «компания в договорной стране плюс филиал в безналоговой» встречается и сейчас. Правило против неё в наших соглашениях уже есть, и проверять его надо до выплаты: достаточно узнать, к какому подразделению получателя относится доход.

Сорок три примера: общая картина

- Разделы I и II — объективные тесты: кому принадлежит компания и связан ли доход с её собственным бизнесом. Проверка формальная, но считать надо точно: «менее половины» и «половина» — разные величины
- Разделы III и IV — производные льготы: механизм сохраняет то, что полагалось бы при прямом владении, и ничего сверх того не создаёт
- Раздел V — две конструкции, обходящие формальные признаки: отслеживающие акции и представительство в безналоговой юрисдикции
- Раздел VI — тест основной цели: налоговая цель не запрещена, запрещено отсутствие иной цели
- Раздел VII — кондуиты: зеркальность условий, символический спред и отсутствие риска
- Общий знаменатель всех сорока трёх: проверяется не форма структуры, а то, что в ней происходит на самом деле — и подтверждается это документами, которые должны существовать до операции

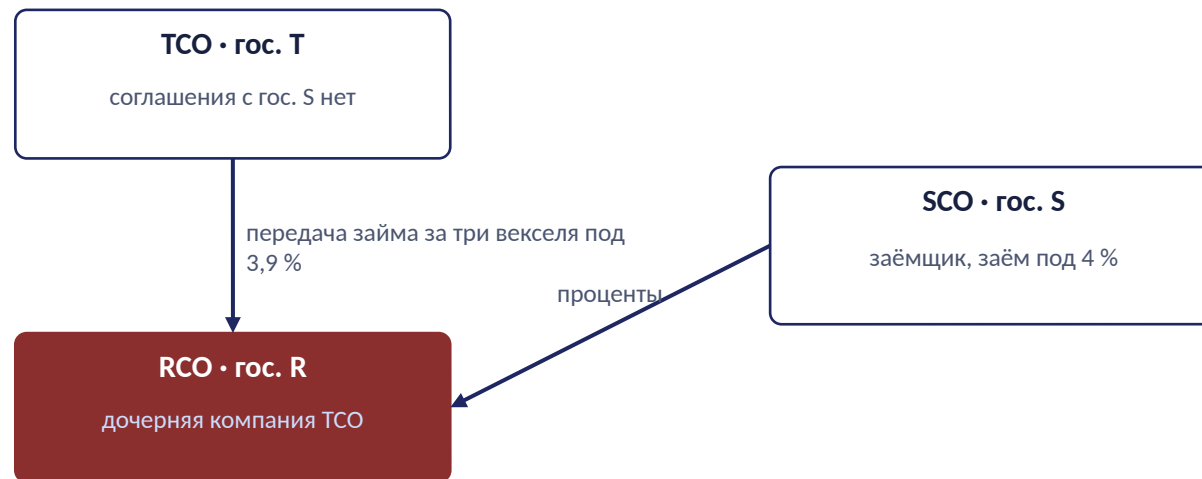
Тест основной цели: четырнадцать разобранных ситуаций

Пункты 176 и 182 Комментария к статье 29. В одиннадцати случаях ОЭСР говорит, что пункт 9 не применяется, в трёх — что применяется. Разбираем каждую: сначала обстоятельства и схема, затем вывод и его основание.

Передача существующего займа дочерней компании в договорном государстве

Обстоятельства

- TCO — резидент государства Т — приобрела все акции и долги SCO (государство S), ранее принадлежавшие материнской компании SCO.
- В их числе заём, выданный SCO под четыре процента годовых, выплачиваемых по требованию. Сам заём был заключён по уважительным коммерческим причинам.
- Соглашения между государствами Т и S нет: проценты облагаются у источника по ставке 25 процентов по внутреннему праву государства S.
- По соглашению между R и S налог у источника на проценты не взимается; положений, аналогичных пунктам 1–7 статьи 29, это соглашение не содержит.
- TCO передаёт заём компании RCO — своей дочерней компании в государстве R — в обмен на три векселя по требованию под 3,9 процента.



Было: проценты в пользу TCO — 25 процентов у источника.
Стало: проценты в пользу RCO — ноль по соглашению между R и S.

Проверяется цель не самого займа, а сделки по его передаче

✗ В льготе отказано: пункт 9 применяется

Формула «прямо или косвенно» охватывает случаи, когда льготу испрашивают по сделке, которая сама по себе безупречна.

Почему тест разрешается именно так

- Заём был заключён по уважительным коммерческим причинам, и никто этого не оспаривает. Но льгота вытекает не из займа, а из его передачи.
- Если одной из основных целей передачи было получение компанией RCO выгод соглашения между R и S, выгода вытекает из этой передачи косвенно — и в ней отказывают.
- Отсюда правило работы: проверять надо не только ту сделку, по которой заявляется льгота, но и предшествующие ей корпоративные действия.

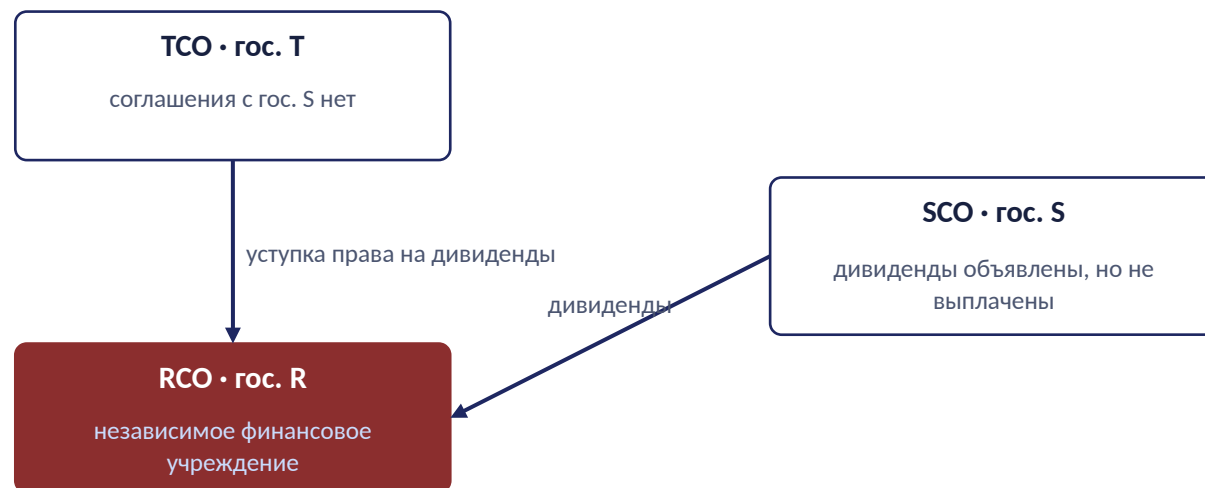
Для Казахстана

Это самая частая ошибка при подготовке досье: обосновывают деловую цель займа или лицензии, тогда как спорной является передача права требования или переуступка договора. Хронологию надо строить по всей цепочке, а не по последней сделке.

Пример А. Уступка права на уже объявленные дивиденды

Обстоятельства

- ТСО — резидент государства Т — владеет акциями SCO, котирующейся на бирже государства S.
- Соглашения между государствами Т и S нет: дивиденды облагаются у источника по ставке 25 процентов по внутреннему праву государства S.
- По соглашению между R и S налог у источника на дивиденды, фактическим получателем которых является компания другого государства, не удерживается.
- ТСО заключает соглашение с RCO — независимым финансовым учреждением, резидентом государства R, — по которому уступает ему право на выплату дивидендов, уже объявленных, но ещё не выплаченных.



Внутреннее право государства S — 25 процентов.
По соглашению между R и S — ноль.

Пример А. Уступка не имеет иного смысла, кроме доступа к льготе

✕ Пункт 9 применяется — в льготе отказано

Единственный экономический смысл уступки — доступ к освобождению по соглашению между R и S.

Почему тест разрешается именно так

- Дивиденды на момент уступки уже объявлены: их размер и срок выплаты определены, никакого предпринимательского риска покупатель права не принимает.
- При отсутствии иных фактов разумно заключить, что одной из основных целей уступки было получение освобождения от налога у источника.
- Независимость сторон не имеет значения: пункт 9 проверяет цель сделки, а не связанность её участников.

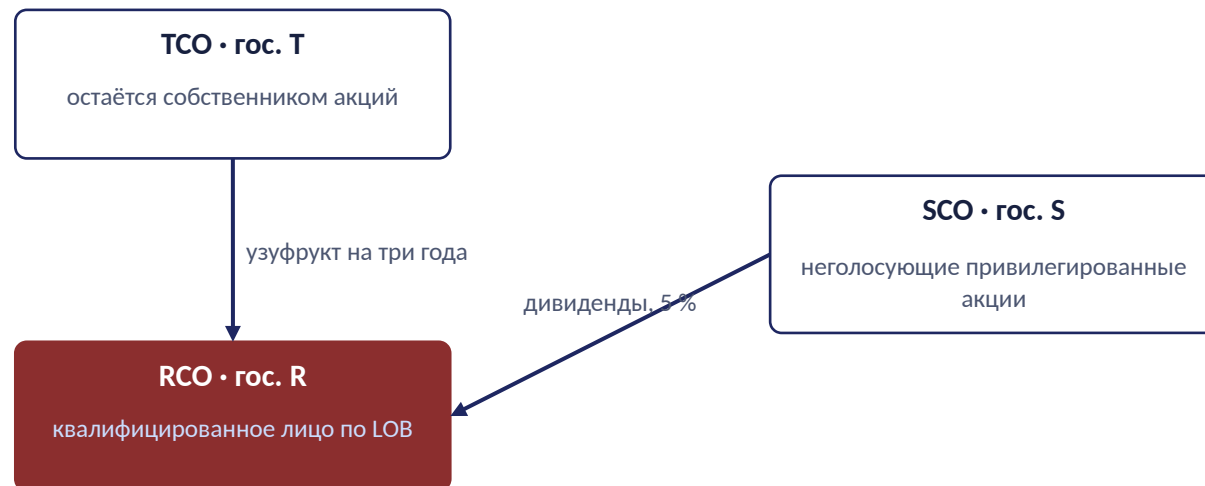
Для Казахстана

Прямая аналогия — уступка права требования по уже начисленному доходу нерезидента в пользу лица из договорной юрисдикции. Признак, на который смотрят первым: доход определён до уступки, следовательно, риска у приобретателя нет.

Пример В. Узуфрукт на привилегированные акции сроком на три года

Обстоятельства

- SCO — резидент государства S, дочерняя компания TCO из государства T. Соглашения между T и S нет: дивиденды облагаются по ставке 25 процентов.
- По соглашению между R и S ставка налога у источника на дивиденды в пользу резидента государства R составляет 5 процентов.
- TCO заключает соглашение с RCO — финансовым учреждением государства R, которое является квалифицированным лицом по подпункту с) пункта 2, — о приобретении узуфрукта на вновь выпущенные неголосующие привилегированные акции SCO сроком на три года.
- Единственным владельцем акций остаётся TCO; узуфрукт даёт RCO право на дивиденды по этим акциям.
- Уплаченная RCO сумма равна приведённой стоимости дивидендов за три года, дисконтированных по ставке кредитования TCO у RCO.



Без соглашения было бы 25 процентов. Цена узуфрукта равна приведённой стоимости дивидендов за три года, дисконтированных по ставке кредитования TCO у RCO.

Пример В. Статус квалифицированного лица не защищает от пункта 9

✗ Пункт 9 применяется — в льготе отказано

Соответствие пунктам 1–7 не исключает применения теста основной цели: они проверяют разное.

Почему тест разрешается именно так

- Объективные тесты ограничения льгот проверяют правовую природу лица, состав его собственников и характер деятельности. Тест основной цели проверяет цель конкретной сделки.
- Ценообразование узुфрукта показывает его существо: сумма равна приведённой стоимости дивидендов, дисконтированной по кредитной ставке. Экономически это финансирование, а не участие в капитале.
- Пункт 172 Комментария говорит об этом прямо: то, что лицо имеет право на льготы по пунктам 1–7, не означает, что в них не может быть отказано по пункту 9.

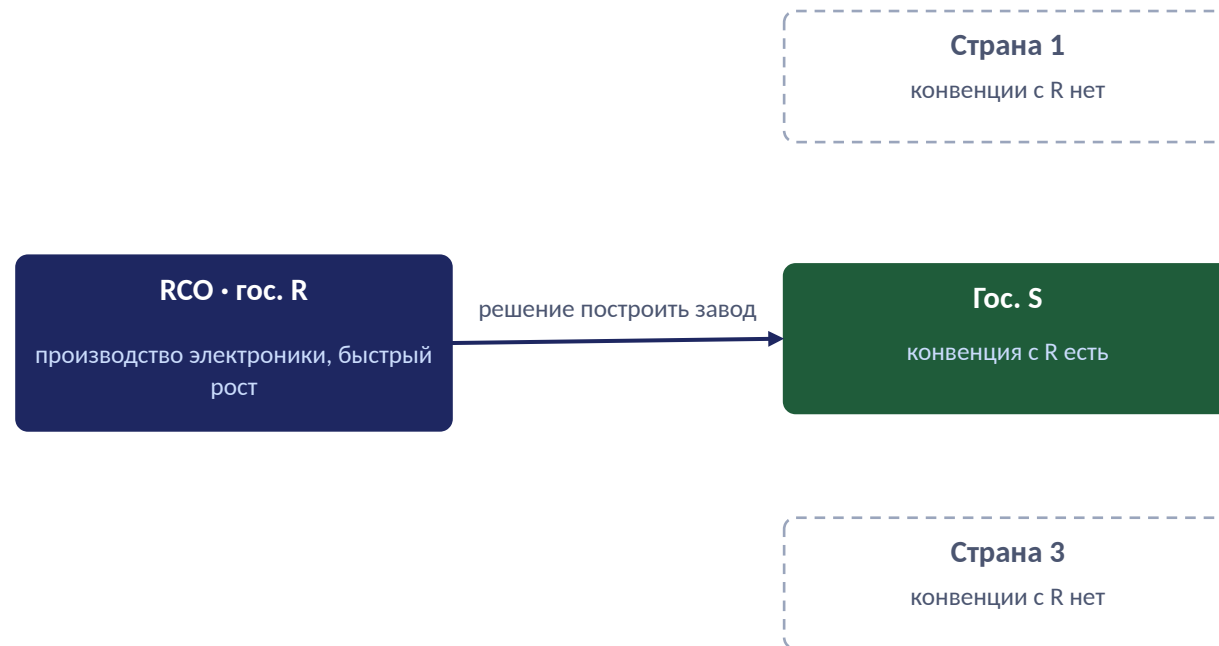
Для Казахстана

Вывод, который чаще всего приходится объяснять доверителю: прохождение упрощённого ограничения льгот не закрывает вопрос. Это две независимые проверки, и порядок их именно такой — сначала формальная, затем содержательная.

Пример С. Выбор страны для завода с учётом наличия соглашения

Обстоятельства

- RCO — резидент государства R — производит электронные устройства, её бизнес быстро расширяется.
- Компания рассматривает создание производственного предприятия в развивающейся стране ради снижения производственных затрат.
- Предварительный анализ выявил пригодные площадки в трёх странах со схожей экономической и политической средой.
- С учётом того, что государство S — единственная из них, с которой у государства R есть налоговая конвенция, принято решение строить завод именно там.



Экономическая и политическая среда во всех трёх странах схожая.
Решающие факторы — расширение бизнеса и снижение производственных затрат.

Пример С. Конвенция склонила выбор между равными вариантами

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Основные цели — расширение бизнеса и снижение затрат; налоговая конвенция лишь склонила выбор между равноценными вариантами.

Почему тест разрешается именно так

- Нельзя обоснованно считать, что одной из основных целей строительства завода было получение договорных льгот: завод строится ради производства.
- Более того, общая цель конвенций — поощрение трансграничных инвестиций. Предоставление льготы такой инвестиции соответствует объекту и цели соглашения между R и S.
- Различие, которое здесь проводится: налог был критерием выбора места, но не причиной самой операции.

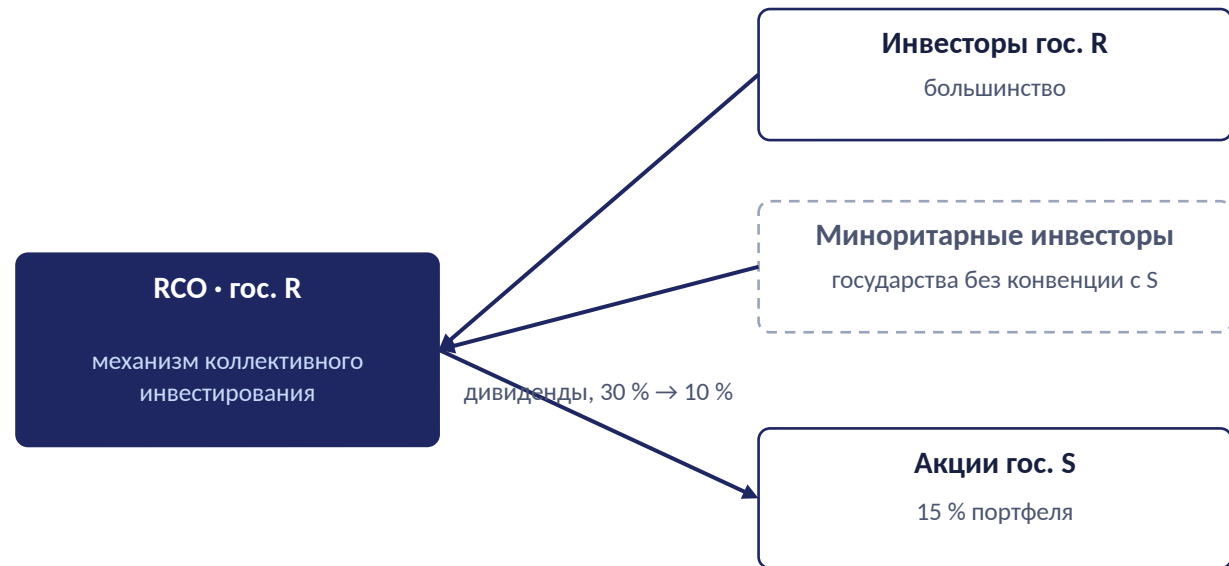
Для Казахстана

Это готовый аргумент для инвестиционных проектов: наличие соглашения правомерно учитывать при выборе юрисдикции. Формулировать его в досье следует именно так — «фактор выбора места», а не «цель операции».

Пример D. Механизм коллективного инвестирования с диверсифицированным портфелем

Обстоятельства

- RCO — механизм коллективного инвестирования, резидент государства R, управляет диверсифицированным портфелем на международном финансовом рынке.
- Пятнадцать процентов портфеля — акции компаний государства S, по которым RCO ежегодно получает дивиденды; по конвенции ставка снижена с 30 до 10 процентов.
- Инвестиционные решения RCO учитывают наличие льгот по обширной сети конвенций государства R.
- Большинство инвесторов — резиденты государства R; ряд миноритарных инвесторов — резиденты государств, не имеющих конвенции с S.
- Решения инвесторов не определяются конкретными инвестициями RCO, а стратегия RCO не определяется налоговой позицией инвесторов. Почти весь доход распределяется ежегодно.



Почти весь доход распределяется ежегодно; с нераспределённого RCO платит налог в государстве R.

Пример D. Учёт льгот при выборе инвестиции сам по себе не влечёт отказа

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Нужно рассматривать контекст, в котором сделаны инвестиции, а не сам факт учёта налоговых последствий.

Почему тест разрешается именно так

- Если инвестиции не являются частью договорённости и не связаны с иной сделкой, предпринятой с основной целью получения выгоды, отказывать в льготах неразумно.
- Решающие факты: решения инвесторов не определяются конкретными вложениями фонда, а стратегия фонда не определяется налоговой позицией инвесторов. Эти две независимости и разрывают цепочку.
- Наличие среди инвесторов резидентов государств без конвенции значения не имеет, поскольку фонд действует по собственному мандату, а не в их интересах.

Для Казахстана

Формула «инвесторы не выбирают вложения, фонд не выбирает инвесторов» — рабочая. Если вы обосновываете структуру с портфельным звеном, эти две независимости надо уметь подтвердить документами: мандатом, инвестиционной политикой, протоколами.

Пример Е. Доведение участия с 24 до 25 процентов ради пониженной ставки

Обстоятельства

- RCO — резидент государства R — в течение последних пяти лет владеет 24 процентами акций SCO, резидента государства S.
- После вступления в силу конвенции между R и S, статья 10 которой идентична статье 10 Модельной конвенции, RCO решает увеличить долю до 25 процентов.
- Факты и обстоятельства показывают: решение о приобретении дополнительных акций принято главным образом ради пониженной ставки по подпункту а) пункта 2 статьи 10.



Не менее 25 процентов — ставка подпункта а) пункта 2 статьи 10.

Менее 25 процентов — ставка подпункта b) того же пункта.

Порог в 25 процентов выбран составителями сознательно и является произвольным: он не отражает никакого экономического свойства участия, а лишь проводит границу.

Пример Е. Цель налоговая, но льгота соответствует смыслу нормы

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Основная цель — договорная выгода, и это признано. Но предоставление льготы соответствует объекту и цели подпункта а) пункта 2 статьи 10.

Почему тест разрешается именно так

- Пункт 9 требует двух условий одновременно. Здесь первое выполнено, а второе — нет.
- Порог в 25 процентов выбран составителями сознательно и является произвольным: он не отражает никакого свойства участия, а лишь проводит границу между портфельным и существенным владением.
- Налогоплательщик, действительно доведший участие до порога, поступает ровно так, как норма и предполагает. Наказывать за достижение порога означало бы лишить норму смысла.

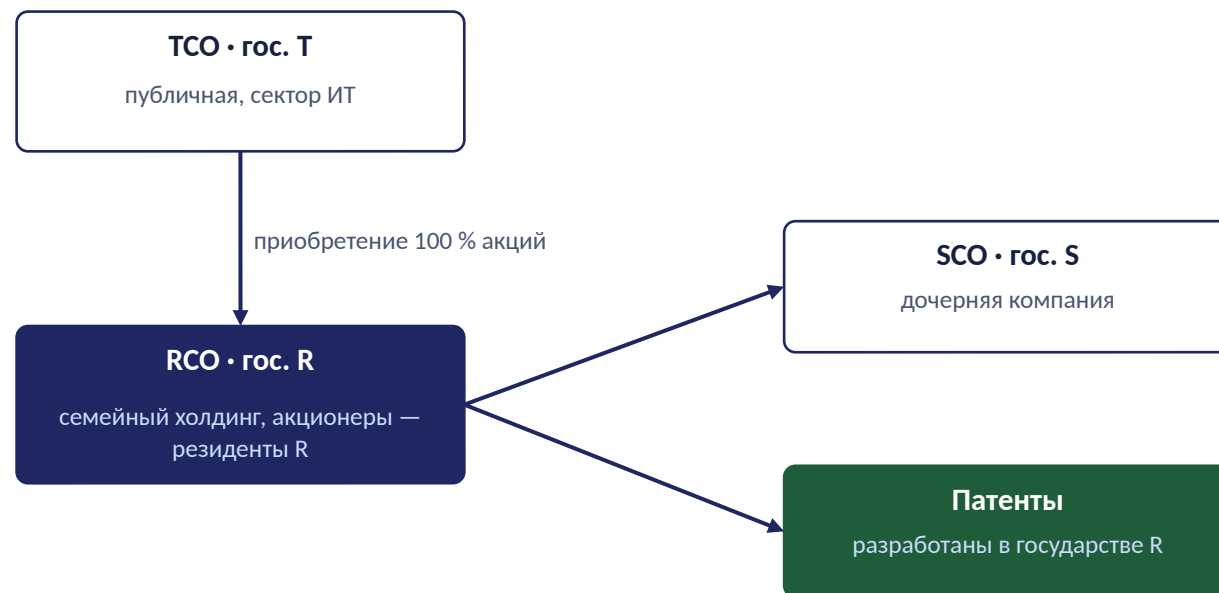
Для Казахстана

Это лучший из доступных ответов на упрёк «вы сделали это ради ставки». Если норма устанавливает порог — долю, срок владения, сумму, — реальное его достижение не является злоупотреблением. Ключевое слово «реальное»: доля должна быть приобретена и удерживаться, а не оформлена на время.

Пример F. Приобретение семейной холдинговой компании ради её бизнеса и патентов

Обстоятельства

- TCO — публичная компания государства T; её бизнес в области информационных технологий быстро вырос благодаря активной политике слияний и поглощений.
- RCO — резидент государства R, государства с множеством конвенций, предусматривающих нулевое или низкое налогообложение дивидендов и роялти у источника, — семейная холдинговая компания группы, также работающей в этом секторе.
- Почти все акции RCO принадлежат резидентам государства R — родственникам предпринимателя, создавшего бизнес группы.
- Основные активы RCO — акции дочерних компаний в соседних странах, включая SCO, и патенты, разработанные в государстве R и лицензированные этим дочерним компаниям.
- TCO, давно заинтересованная в бизнесе и патентном портфеле группы, делает предложение о приобретении всех акций RCO.



Цель покупателя — бизнес и патентный портфель группы.

Пример F. Проверяется приобретение, а не структура, которую приобрели

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Релевантная сделка — приобретение акций RCO, а не последующие решения о структуре владения.

Почему тест разрешается именно так

- Основные цели приобретения связаны с расширением бизнеса группы покупателя: его интересовали бизнес и патентный портфель.
- То, что приобретаемая компания действует преимущественно как холдинговая, результата не меняет: она существовала до сделки и не создавалась под неё.
- Возможная последующая оценка руководством покупателя выгод конвенции не является целью, связанной с рассматриваемой сделкой.

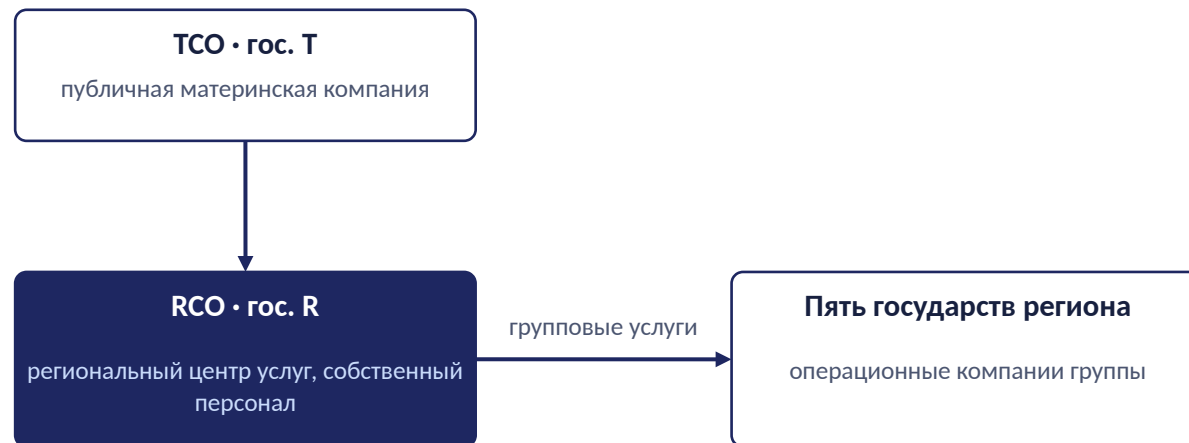
Для Казахстана

Прямая поддержка довода, который вчера дало голландское дело о переезде на Кюрасао: структура, существовавшая до сделки и не созданная под неё, защищена значительно лучше. Дата создания получателя относительно даты операции — первый факт, который следует зафиксировать в досье.

Пример G. Региональная сервисная компания с реальным персоналом и функциями

Обстоятельства

- ТСО — публичная компания государства Т — владеет дочерними компаниями в разных странах; большинство ведут коммерческую деятельность группы на местных рынках.
- В одном регионе ТСО владеет акциями пяти таких компаний в пяти соседних государствах.
- ТСО рассматривает создание региональной компании для оказания групповых услуг: управленческих — бухгалтерия, юридические консультации, кадры; финансовых и казначейских — управление валютными рисками и хеджирование; а также иных, не связанных с финансированием.
- После анализа возможных мест ТСО создаёт RCO в государстве R. Решение обусловлено квалифицированной рабочей силой, надёжной правовой системой, благоприятной средой, политической стабильностью, членством в региональной группе, развитой банковской отраслью и обширной сетью соглашений, включая соглашения с этими пятью государствами.



Основания выбора государства R: кадры, правовая система, политическая стабильность, членство в региональной группе, банковская отрасль и сеть соглашений с этими пятью государствами.

Пример G. Реальные функции, активы и риски решают дело

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Простой анализ договорных последствий будущих платежей не позволяет установить цель создания компании.

Почему тест разрешается именно так

- Решающее условие сформулировано так: внутригрупповые услуги, включая принятие решений, необходимых для ведения бизнеса, представляют собой реальный бизнес с существенными экономическими функциями, реальными активами и рисками.
- Этот бизнес осуществляется собственным персоналом в государстве R. Слово «собственным» здесь несёт основную нагрузку.
- При таких условиях отказывать в льготах нецелесообразно, даже если сеть соглашений входила в число оснований выбора места.

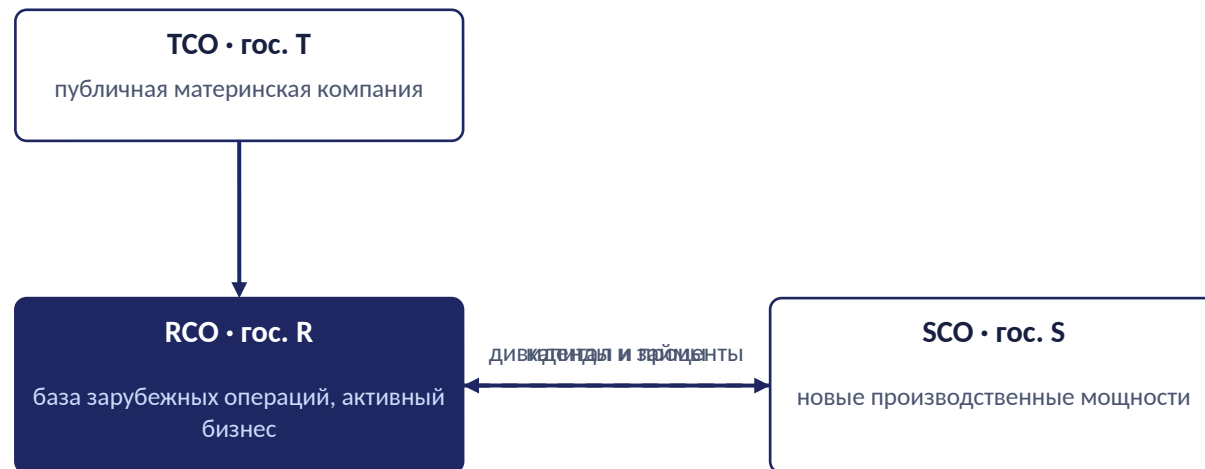
Для Казахстана

Это тот самый перечень, по которому проверяется содержание: функции, активы, риски, собственный персонал и принятие решений на месте. Именно его следует превращать в документ — штатное расписание, матрицу полномочий, протоколы решений, договоры аренды и расчёт стоимости услуг.

Пример Н. База для зарубежных операций и финансирование новой площадки

Обстоятельства

- ТСО — резидент государства Т, котируется на бирже государства Т; материнская компания многонационального предприятия с разнообразной деятельностью по всему миру.
- Транспортные трудности, разница во времени, нехватка персонала со знанием языков и зарубежное расположение партнёров затрудняют управление этой деятельностью из государства Т.
- ТСО создаёт RCO — дочернюю компанию в государстве R, стране с развитыми международными торговыми и финансовыми рынками и большим числом квалифицированных кадров, — как базу для развития зарубежной деятельности.
- RCO ведёт оптовую и розничную торговлю, производство, финансирование, внутренние и международные инвестиции и обладает необходимыми кадровыми и финансовыми ресурсами. Это очевидно активный бизнес.
- RCO развивает новые мощности в государстве S: вносит акционерный капитал и предоставляет займы созданной ею дочерней компании SCO, от которой будет получать дивиденды и проценты.



Управление из государства Т затруднено: расстояния, часовые пояса, языки, расположение партнёров.
В государстве R — кадры и развитые рынки.

Пример Н. Финансирование — часть активного бизнеса, а не отдельная схема

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Внесение капитала и предоставление займов дочерней компании — часть активного бизнеса RCO в государстве R.

Почему тест разрешается именно так

- Компания создана из соображений эффективности бизнеса, и эти соображения в фактах названы конкретно: расстояния, часовые пояса, языковые ресурсы, расположение партнёров.
- При отсутствии иных фактов, указывающих, что одной из основных целей её создания или финансирования дочерней компании было получение выгод конвенции, пункт 9 к этим сделкам неприменим.
- Существенно, что финансирование не является обособленной операцией: оно вписано в деятельность, которую компания ведёт и помимо него.

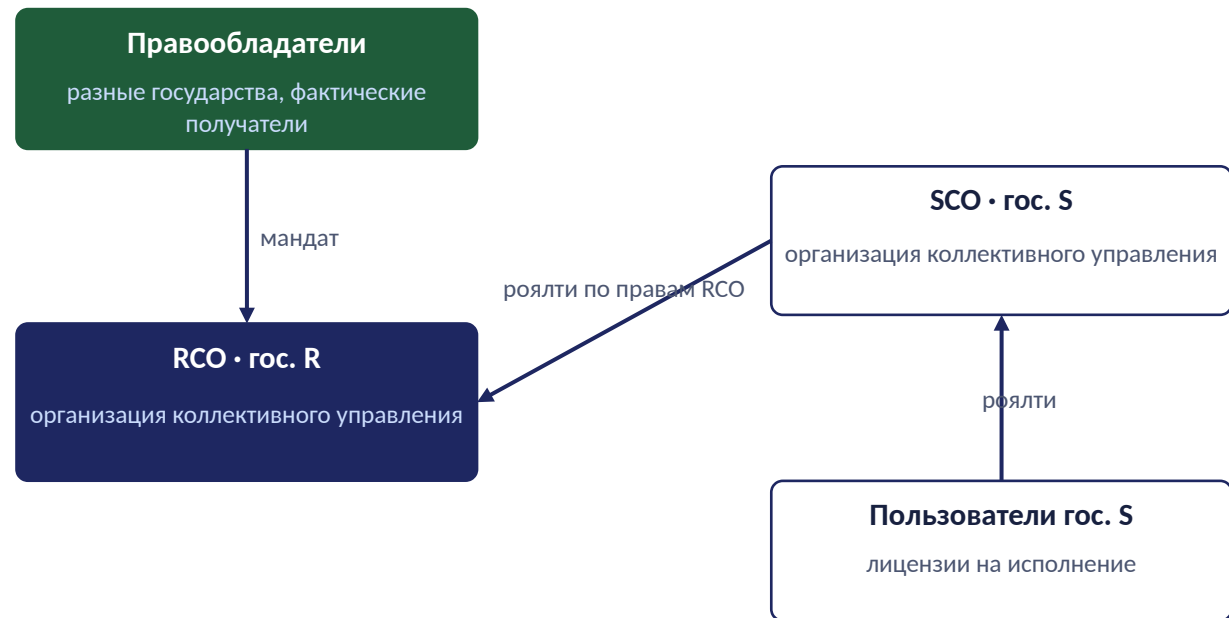
Для Казахстана

Различие, которое стоит перенести в практику: финансирование внутри реально работающей компании и финансирование через компанию, созданную для финансирования, оцениваются по-разному. В первом случае защищает основной бизнес, во втором защищать нечем.

Пример I. Организации коллективного управления правами и удержание по правильной ставке

Обстоятельства

- RCO в государстве R — одна из организаций коллективного управления, выдающих лицензии от имени правообладателей на публичное исполнение и трансляцию музыки; SCO ведёт такую же деятельность в государстве S.
- Исполнители и правообладатели из разных стран назначают RCO или SCO своим агентом; те распределяют каждому правообладателю полученные роялти за вычетом комиссии. Суммы, как правило, невелики.
- По соглашению между RCO и SCO: SCO выдаёт лицензии пользователям в государстве S и перечисляет роялти в пользу RCO по правам, которыми управляет RCO; RCO делает то же в государстве R.
- SCO договорилась с налоговой службой государства S удерживать налог по соглашениям между государством S и государством резидентства каждого правообладателя — на основании сведений, предоставленных RCO, — поскольку именно правообладатели являются фактическими получателями.



Удержание производится по ставке соглашения между государством S и государством резидентства правообладателя.

Пример I. Цель — правильное применение соглашений, а не обход

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Цель договорённостей — избавить от обременительных индивидуальных заявлений о возврате по множеству мелких платежей.

Почему тест разрешается именно так

- Договорённости заключены ради эффективного управления лицензированием и сбором роялти по большому числу мелких сделок — другими словами, по причине административной, а не налоговой.
- Цель обеспечить взимание налога по правильной договорной ставке способствует правильному и эффективному применению соглашений.
- Такая цель соответствует объекту и цели конвенций: они писались, чтобы работать, а не чтобы создавать невыполнимые процедуры.

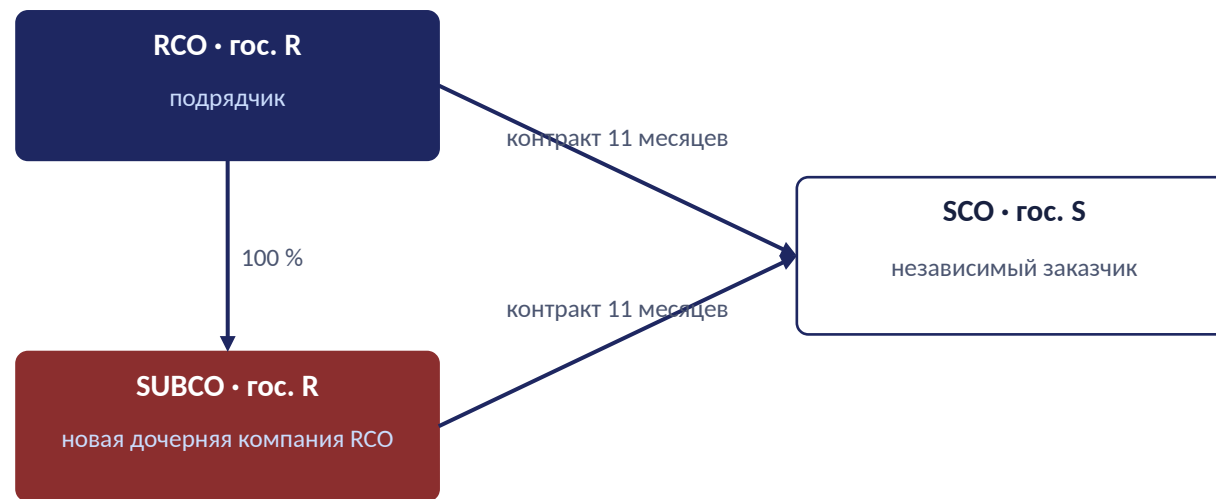
Для Казахстана

Довод пригоден шире, чем кажется: он оправдывает механизмы, которые упрощают применение соглашений при массовых мелких выплатах. Ключ в том, что итоговая ставка та же, что была бы при прямом применении, — выгода административная, а не налоговая.

Пример J. Дробление 22-месячного контракта на два по 11 месяцев

Обстоятельства

- RCO — резидент государства R — выиграла конкурс на строительство электростанции для SCO, независимой компании — резидента государства S.
- Строительный проект рассчитан на 22 месяца.
- В ходе переговоров проект разделяется на два контракта по 11 месяцев: первый — с RCO, второй — с SUBCO, недавно зарегистрированной стопроцентной дочерней компанией RCO в государстве R.
- По просьбе SCO, желавшей сохранить договорную ответственность RCO, последняя несёт солидарную ответственность с SUBCO за исполнение её обязательств.



Единый проект на 22 месяца разделён на два контракта по 11 месяцев.

Порог пункта 3 статьи 5: постоянное представительство возникает при сроке свыше 12 месяцев.

Пример J. Разделение лишает временное ограничение смысла

✗ Пункт 9 применяется — в льготе отказано

Порог пункта 3 статьи 5: строительная площадка образует постоянное представительство при сроке свыше двенадцати месяцев.

Почему тест разрешается именно так

- Разумно заключить, что одной из основных целей заключения отдельного контракта с новой дочерней компанией было получение выгоды от правила пункта 3 статьи 5.
- Предоставление такой выгоды противоречило бы объекту и цели этого пункта: временное ограничение иначе оказалось бы бессмысленным, поскольку обойти его можно было бы всегда.
- Солидарная ответственность подрядчика показывает, что и сам заказчик рассматривал работы как единый проект.
- Сравните с примером E: там достижение порога было реальным и потому защищено, здесь порог обойдён при неизменном существе работ.

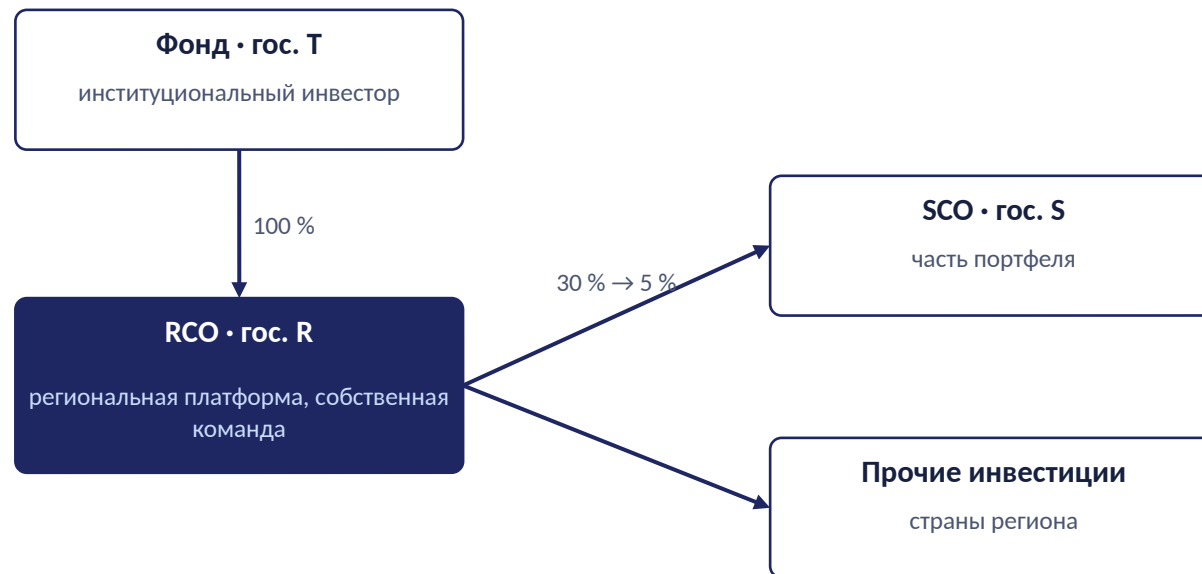
Для Казахстана

Двойная защита у государства источника: статья 14 конвенции складывает связанные периоды свыше 30 дней, а там, где она не применяется, работает тест основной цели. Уведомление по статье 14 Казахстан подал лишь по семи юрисдикциям — по остальным разделение оценивается именно так.

Пример К. Региональная инвестиционная платформа институционального инвестора

Обстоятельства

- RCO — резидент государства R — стопроцентная дочерняя компания Фонда, институционального инвестора, созданного и регулируемого в государстве T.
- RCO работает исключительно как региональная инвестиционная платформа Фонда: приобретает и управляет диверсифицированным портфелем инвестиций частного рынка в странах региональной группировки, включающей государство R.
- Выбор государства R обусловлен наличием директоров, знающих региональную практику, многоязычных кадров, членством в региональной группе и сетью конвенций, включая конвенцию с государством S.
- RCO нанимает опытную местную команду, утверждает и отслеживает инвестиции, выполняет казначейские функции, ведёт учёт и обеспечивает нормативное соответствие. Совет директоров состоит преимущественно из резидентов R; RCO платит налоги и подаёт декларации в государстве R.
- Планируемая инвестиция в SCO — лишь часть портфеля. Ставка по конвенции между R и S снижается с 30 до 5 процентов; по конвенции между S и T составила бы 10 процентов.



При прямом владении Фондом ставка по конвенции между S и T составила бы 10 процентов.

Пример К. Оценивается контекст создания и реально выполняемые функции

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

Учёт наличия льгот при принятии инвестиционного решения сам по себе недостаточен для применения пункта 9.

Почему тест разрешается именно так

- Оценивать нужно контекст: причины создания компании в государстве R и реально осуществляемые там инвестиционные и иные функции.
- Перечень функций здесь полный: собственная команда, утверждение и мониторинг инвестиций, казначейство, учёт, нормативное соответствие, совет директоров из местных резидентов, уплата налогов и подача деклараций.
- Инвестиция в SCO — лишь часть портфеля, а не то, вокруг чего построена структура. Это обстоятельство ОЭСР называет отдельно.
- При отсутствии признаков того, что инвестиция является частью договорённости с основной целью получения выгоды, отказ в льготах неразумен.

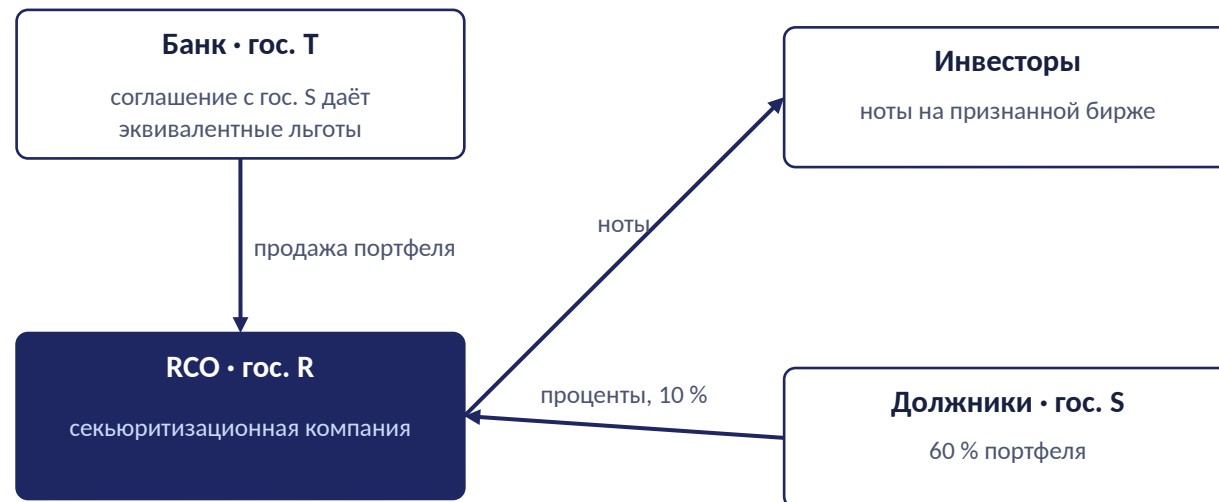
Для Казахстана

Здесь видно, чем платформа отличается от кондуита: долей страны в портфеле и полнотой функций. Если на одну страну приходится подавляющая часть вложений, а функции сводятся к подписанию документов, вывод будет обратным.

Пример I. Секьюритизационная компания с широко размещёнными нотами

Обстоятельства

- RCO — секьюритизационная компания в государстве R — создана банком, продавшим ей портфель кредитов и иной задолженности должников из ряда юрисдикций.
- RCO полностью финансируется заёмными средствами; выпущена одна акция, находящаяся в доверительном управлении и не имеющая экономической ценности.
- Долговое финансирование привлечено выпуском облигаций, широко размещённых среди сторонних инвесторов; ноты котируются на признанной бирже и хранятся через клиринговую систему. Для соблюдения нормативных требований банк сохранил небольшую их часть.
- Шестьдесят процентов портфеля — задолженность малых и средних предприятий государства S. Банк — резидент государства T, соглашение которого с государством S даёт эквивалентные льготы.
- По соглашению между R и S ставка налога у источника на проценты ограничена 10 процентами против 30 по внутреннему праву. RCO облагается налогом в государстве R и полностью вычитает проценты инвесторам.



Внутреннее право государства S — 30 процентов. Проценты инвесторам полностью вычитаются в государстве R.

Пример L. Отсутствие капитала не превращает структуру в злоупотребление

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

При создании компании банк учитывал систему секьюритизации, законодательство, кадры и сеть конвенций государства R — всё это вместе, а не только последнее.

Почему тест разрешается именно так

- Решения инвесторов не определяются конкретными активами компании, а её стратегия не зависит от их налоговой позиции — та же пара независимостей, что и в примере D.
- Широкое размещение нот на признанной бирже означает, что выгода не концентрируется у определённого лица из третьей страны.
- Существенно и то, что у банка-оригинатора соглашение с государством S даёт эквивалентные льготы: структура не улучшает его положение.
- При отсутствии признаков того, что инвестиции являются частью договорённости с основной целью получения выгоды, отказ неразумен.

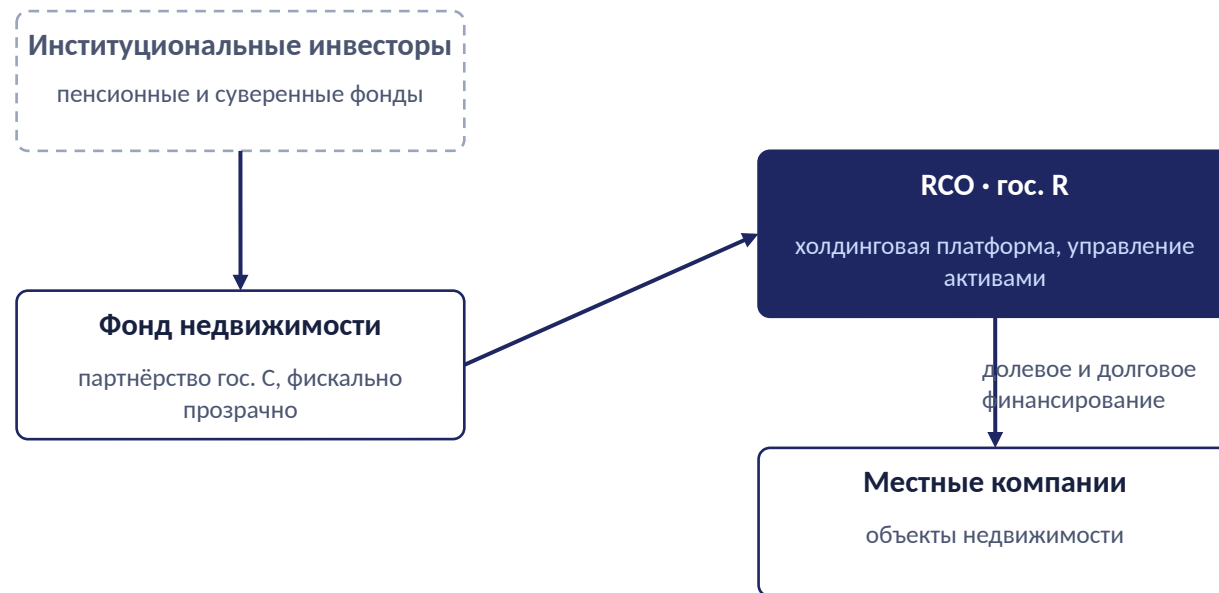
Для Казахстана

Полезно для выпусков еврооблигаций: транзитный характер потока сам по себе не порочит структуру, если бумаги размещены широко и получатель не улучшает положение по сравнению с прямым владением. Проверка эквивалентности льгот — отдельный самостоятельный довод.

Пример М. Фонд недвижимости и холдинговая компания-платформа

Обстоятельства

- Фонд недвижимости — партнёрство государства С, фискально прозрачное по его внутреннему праву, — создан для инвестиций в портфель объектов недвижимости в определённом географическом районе.
- Фонд управляется регулируемым управляющим и предлагается институциональным инвесторам — пенсионным программам и суверенным фондам — из различных юрисдикций; стратегия не зависит от налоговой позиции инвесторов.
- Инвестиции осуществляются через холдинговую компанию RCO в государстве R. Она управляет всеми активами, владеет ими косвенно через стопроцентные местные компании в странах расположения объектов и предоставляет им долговое и доленое финансирование.
- Причины создания RCO названы: защита фонда от обязательств и претензий, облегчение долгового финансирования, осуществление, управление и реализация инвестиций, а также администрирование заявлений об освобождении от налога у источника — одной компании это проще, чем каждому инвестору по мелким суммам.



Каждое государство расположения объекта сохраняет право облагать доход от недвижимости.

Пример М. Платформа не даёт больше, чем имели бы сами инвесторы

✓ Пункт 9 не применяется — льготы предоставляются

RCO не получает договорных преимуществ лучше тех, на которые имели бы право её инвесторы.

Почему тест разрешается именно так

- Проверка сравнением — главный приём этого примера: сопоставляется положение при наличии платформы и при её отсутствии. Улучшения нет.
- Инвестиции осуществляются в коммерческих целях в соответствии с инвестиционным мандатом фонда.
- Каждое государство расположения объектов сохраняет право облагать доход от недвижимости: платформа не выводит из-под обложения то, что должно облагаться по месту нахождения имущества.
- Названные причины создания — защита от обязательств, облегчение финансирования, управление и администрирование освобождений — признаны коммерческими.

Для Казахстана

Проверка сравнением применима к любой холдинговой структуре: посчитайте, каким был бы налог при прямом владении конечными участниками. Если результат не лучше, у вас есть сильный довод; если существенно лучше, надо готовить объяснение именно этой разницы.

Четырнадцать примеров: общая картина

- Налоговая цель сама по себе не запрещена. В примерах С, Е, G, К она названа прямо — и льготы предоставлены
- Отказ следует там, где у сделки нет иного смысла: уступка уже объявленных дивидендов, узупфрукт с ценой финансирования, передача займа, дробление контракта
- Прохождение объективных тестов ограничения льгот от пункта 9 не защищает: пример В
- Реальное достижение установленного нормой порога злоупотреблением не является: пример Е. Обход порога при неизменном существе — является: пример J
- Содержание доказывается перечнем из примера G: функции, активы, риски, собственный персонал и принятие решений на месте
- И две проверки, которые стоит проводить всегда: доля страны в портфеле получателя и сравнение с прямым владением

Конduitные соглашения: шесть примеров

Пункт 187 Комментария. Эти правила предназначены государствам, которые приняли объективные тесты ограничения льгот, но не приняли тест основной цели. Для нас важны не сами правила, а признаки, по которым ОЭСР отличает проводник дохода от обычной коммерческой структуры.

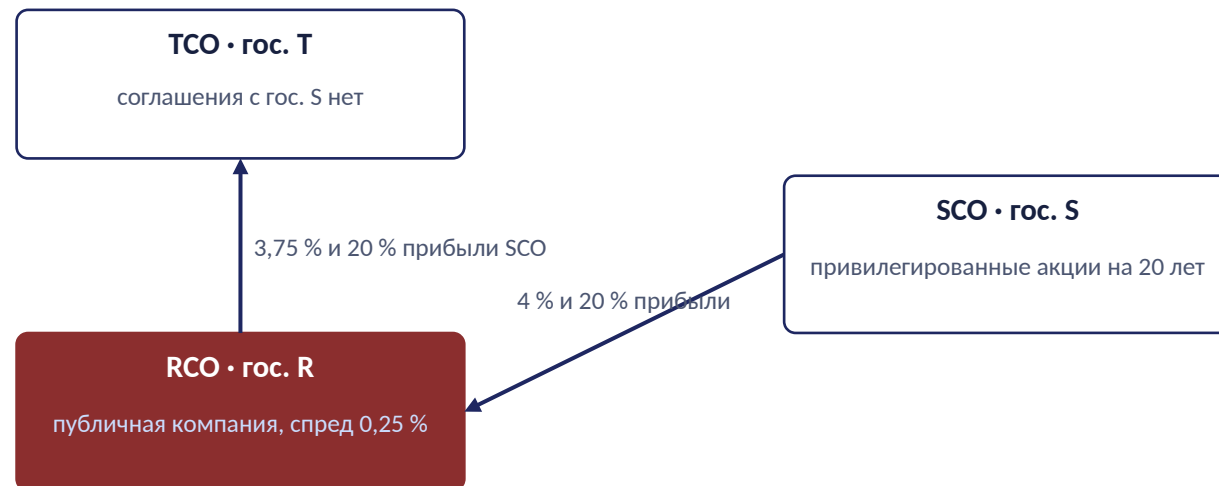
По каким признакам структуру признают проводником

- Определение строится вокруг результата: доход, полученный лицом в договорном государстве, в основном достаётся резиденту третьего государства, не имеющему права на льготу
- Первый признак — зеркальность условий. Ставки, сроки и доли прибыли на входе и на выходе совпадают или отличаются на символическую величину
- Второй — размер удерживаемого спреда. Если посредник оставляет себе четверть процента, он не принимает на себя ни риска, ни функции
- Третий — совпадение по времени. Средства получены и переданы дальше в тот же день либо по заранее согласованному графику
- И главный вопрос, который проверяется в каждом примере: существовала бы эта структура, если бы не разница в налогообложении у источника
- Все три признака мы уже видели вчера в делах о фактическом праве на доход. Различаются названия механизмов, а не содержание проверки

Пример А. Привилегированные акции и зеркальный договор с третьим государством

Обстоятельства

- RCO — публичная компания государства R — владеет всеми акциями SCO, резидента государства S.
- TCO из государства T, не имеющего соглашения с государством S, хотела бы приобрести миноритарную долю в SCO, но внутренний налог у источника на дивиденды делает инвестицию нерентабельной.
- RCO предлагает, чтобы SCO вместо этого выпустила для RCO привилегированные акции с фиксированным доходом 4 процента плюс условный доход в размере 20 процентов чистой прибыли SCO; срок погашения — 20 лет.
- TCO заключает отдельный договор с RCO: выплачивает сумму, равную цене выпуска акций, и через 20 лет получает выкупную цену.
- В течение 20 лет RCO выплачивает TCO сумму, равную 3,75 процента цены выпуска плюс 20 процентов чистой прибыли SCO.



Условия на входе и на выходе зеркальны: 4 процента против 3,75 и одинаковая доля прибыли.
Разница, остающаяся у RCO, — четверть процента.

Пример А. Зеркальность условий выдаёт роль проводника

✗ Кондуитная сделка — в льготах следует отказать

Экономический результат: доход дочерней компании достигает третьего лица почти в полном объёме, а посредник удерживает четверть процента.

Почему тест разрешается именно так

- Одной из основных целей участия RCO в сделке было снижение налога у источника для TCO — и это следует из обстоятельств, а не из заявлений сторон.
- Зеркальность условий — четыре процента против трёх и трёх четвертей и одинаковая доля прибыли — показывает, что посредник выполняет роль проводника.
- Публичный статус посредника и его реальная деятельность в других областях роли не играют: проверяется конкретная сделка.
- Сравните с примером В раздела VI: там тоже квалифицированное лицо, и там тоже это не помогло.

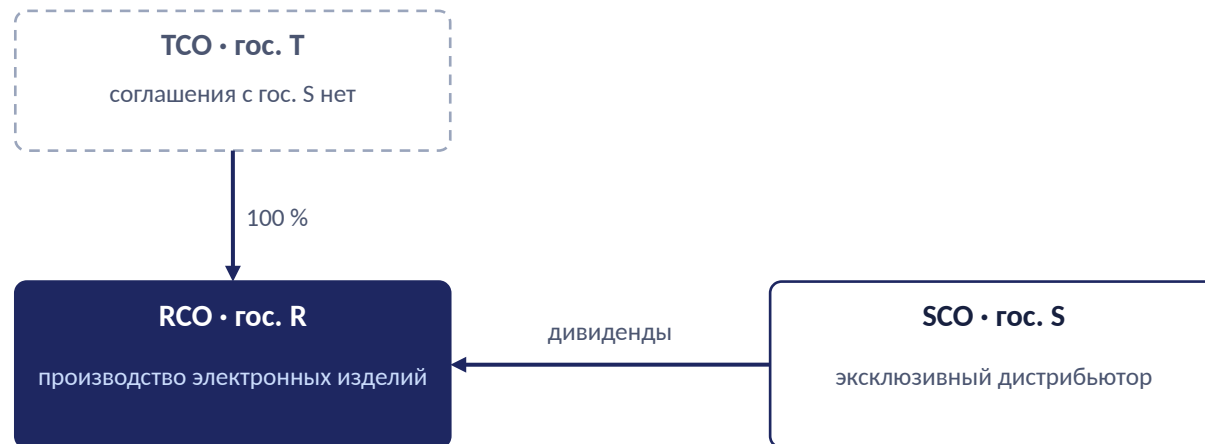
Для Казахстана

Арифметика спреда — самый быстрый способ проверки. Сопоставьте условия на входе и на выходе по ставке, сроку и доле прибыли. Если расхождение меньше того, что стоило бы услуги независимого посредника, вопрос о фактическом получателе неизбежен.

Пример В. Обычная производственно-дистрибьюторская структура

Обстоятельства

- SCO — резидент государства S — выпустила один класс акций, на сто процентов принадлежащий RCO, резиденту государства R.
- У RCO также один класс акций, полностью принадлежащий TCO — резиденту государства T, не имеющего соглашения с государством S.
- RCO занимается производством электронных изделий, а SCO выступает эксклюзивным дистрибьютором продукции RCO в государстве S.
- По пункту 3 правила ограничения льгот RCO имеет право на льготы в отношении дивидендов от SCO, несмотря на владение резидентом третьей страны.



Обе компании ведут реальную экономическую деятельность: производство в государстве R, дистрибуция в государстве S.

Признаков перетекания дивидендов к TCO нет.

Пример В. Владение резидентом третьей страны само по себе не доказывает ничего

✓ Конduitной схемы нет — льготы сохраняются

Обе компании ведут реальную экономическую деятельность, а выплата дивидендов дочерней компанией — обычная коммерческая операция.

Почему тест разрешается именно так

- При отсутствии доказательств того, что одной из основных целей создания структуры было перетекание дивидендов к владельцу в третьей стране, структура conduitной не является.
- Наличие акционера в третьем государстве само по себе не доказывает ничего — эта фраза стоит в Комментарий прямо.
- Бремя показать перетекание лежит на том, кто на него ссылается: нужны доказательства, а не конфигурация владения.

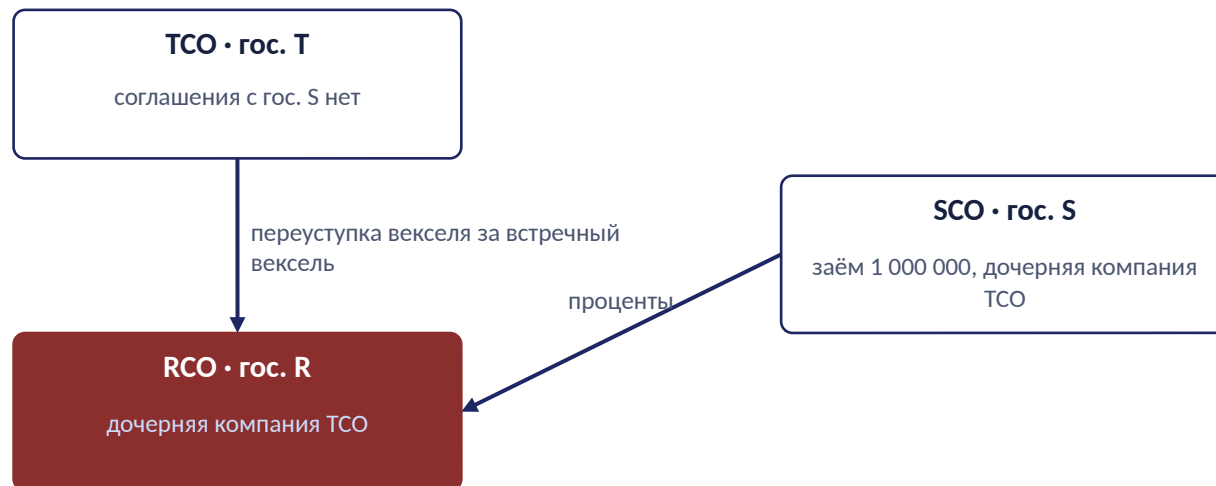
Для Казахстана

Полезный контрдовод против претензии, построенной исключительно на схеме владения. Вчера мы видели ту же формулу в индийском деле SC Lowy: предположений о структуре владения недостаточно, требуются доказательства искусственности.

Пример С. Переуступка векселя дочерней компании в договорном государстве

Обстоятельства

- ТСО — резидент государства Т, не имеющего соглашения с государством S, — предоставляет заём в размере одного миллиона своей стопроцентной дочерней компании SCO в государстве S в обмен на выпущенный ею вексель.
- Позднее ТСО понимает, что может избежать налога у источника на проценты, переуступив вексель своей дочерней компании RCO — резиденту государства R.
- Соглашение между R и S не допускает налогообложения процентов у источника при определённых обстоятельствах.
- ТСО переуступает вексель компании RCO в обмен на вексель, выпущенный RCO в её пользу; ставки составляют 7 и 6 процентов соответственно, спред остаётся у RCO.



Ставки по вексям — 7 и 6 процентов; разница остаётся у RCO.
Единственное изменение — маршрут выплаты процентов.

Пример С. Изменился только маршрут выплаты

✗ Конduitная схема — правила против неё должны применяться

Единственное изменение — маршрут выплаты процентов; экономическое положение материнской компании сохраняется.

Почему тест разрешается именно так

- Сделка, в результате которой RCO приобрела вексель, построена так, чтобы исключить налог у источника, который иначе был бы уплачен государству S.
- Спред в один процент не меняет вывода: он не соответствует ни функции, ни риску, а лишь придаёт операции вид самостоятельной.
- Заём существовал и до переуступки: изменилось не содержание отношений, а только то, через кого идут деньги.

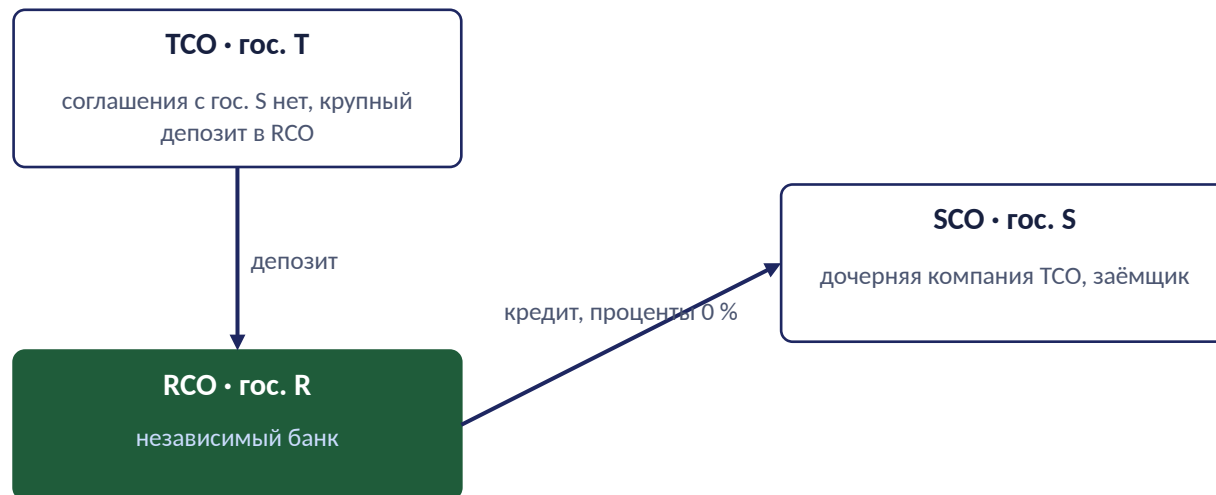
Для Казахстана

Проверка простая и применима к любой переуступке: сравните положение сторон до и после. Если изменилась только юрисдикция получателя, а условия, суммы и риски прежние, довод о деловой цели строить не на чем.

Пример D. Кредит независимого банка — и что меняет обеспечительный депозит

Обстоятельства

- TCO — резидент государства T, не имеющего соглашения с государством S, — владеет всеми акциями SCO в государстве S.
- TCO давно ведёт банковские операции в RCO — банке государства R, не связанном ни с TCO, ни с SCO, поскольку банковская система государства T относительно несложная. TCO держит в этом банке крупный депозит.
- Когда SCO нужен кредит на приобретение, TCO предлагает обратиться к RCO. SCO обсуждает заём с несколькими банками на схожих условиях, но заключает договор с RCO — отчасти потому, что проценты в его пользу не облагаются налогом у источника по соглашению между S и R.
- Банк не связан с TCO и SCO; признаков перетекания процентов к TCO нет; исторические депозиты TCO не соотносятся с конкретным кредитом.



Вывод меняется, если банк не выдал бы кредит без обеспечительного депозита материнской компании.

Пример D. Всё решает наличие связки между депозитом и кредитом

? На приведённых фактах кондуита нет. Вывод изменится при одном дополнительном обстоятельстве

Наличие договорных льгот может быть даже решающим фактором выбора кредитора — само по себе это кондуита не создаёт.

Почему тест разрешается именно так

- На приведённых фактах кредит реален, банк независим, депозиты материнской компании с этим кредитом не соотносятся.
- Но если бы банк не заключил сделку на тех же условиях без обеспечительного депозита материнской компании, факты указывали бы на косвенное кредитование через банк договорного государства.
- Различие проходит по одному обстоятельству: является ли депозит условием кредита. Всё остальное в обоих вариантах одинаково.
- Отсюда и требование к документам: условия кредита должны быть подтверждены как рыночные и не зависящие от средств связанного лица.

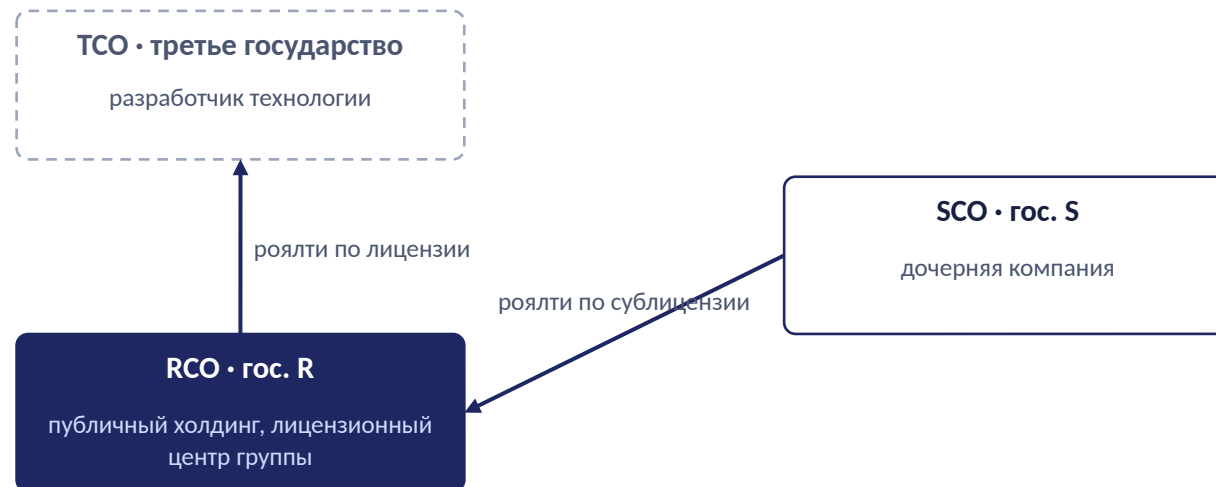
Для Казахстана

Прямо касается конструкций «депозит материнской компании — кредит местному банку — заём дочерней». Доказывать придётся отсутствие связки: кредитное досье, отсутствие залога и поручительства, сопоставимые предложения других банков.

Пример Е. Лицензирование и сублицензирование в рамках обычной практики группы

Обстоятельства

- RCO — публичная компания государства R — холдинговая компания производственной группы в высококонкурентной технологической области.
- Исследования ведутся дочерними компаниями по всему миру; разработанные патенты лицензируются ими компании RCO, которая сублицензирует технологию тем дочерним компаниям, которым она нужна.
- RCO удерживает лишь небольшой спред, так что большая часть прибыли достаётся дочерней компании, понёсшей риск разработки.
- TCO — компания государства, не имеющего соглашения с государством S, — разработала процесс, существенно повышающий прибыльность всех дочерних компаний группы, включая SCO.
- В соответствии с обычной практикой RCO лицензирует технологию у TCO и сублицензирует её дочерним компаниям; SCO выплачивает RCO роялти, практически вся сумма которых перечисляется TCO.



Тот же порядок применяется к дочерним компаниям в странах с аналогичными и более выгодными соглашениями.

Пример Е. Единообразие практики опровергает налоговый мотив

✓ Кондуитного соглашения нет — льготы сохраняются

Тот же порядок применяется к дочерним компаниям в странах с аналогичными или более выгодными соглашениями.

Почему тест разрешается именно так

- Нет признаков, что лицензионный центр создан ради снижения налога у источника в государстве S: он существовал и работал так же до появления этой технологии.
- Структура соответствует стандартной коммерческой организации и обычному поведению группы — и это главный довод.
- Небольшой спред здесь объясняется принятой моделью распределения прибыли: большая часть остаётся у той компании, которая понесла риск разработки.
- Тот же малый спред в примере А был доказательством кондуита. Разница в том, объясняется ли он моделью бизнеса или только маршрутом платежа.

Для Казахстана

Довод «мы поступаем так со всеми» работает, но требует подтверждения: нужны договоры с контрагентами из юрисдикций, где льгота хуже или её нет вовсе. Единообразие практики доказывается перечнем, а не утверждением.

Пример F. Централизованное казначейство группы

Обстоятельства

- ТСО — публичная компания государства T, не имеющего соглашения с государством S, — материнская компания группы, в которую входят RCO и SCO. SCO ведёт активный бизнес в государстве S.
- RCO координирует финансирование всех дочерних компаний, ведёт централизованную систему учёта денежных средств и отвечает за расчёты с несвязанными сторонами.
- RCO заключает процентные и валютные контракты для управления рисками; её деятельность снижает операционные и постоянные расходы группы. В государстве R у неё пятьдесят сотрудников.
- ТСО одалживает RCO 15 миллионов в валюте A, что равно 10 миллионам в валюте B, под десятилетний вексель с пятью процентами годовых. В тот же день RCO одалживает SCO 10 миллионов в валюте B под такой же вексель с пятью процентами.
- Долгосрочного хеджирования RCO не заключает, но управляет процентным и валютным риском через форвардные валютные контракты.



*Займы выданы в один день, ставки совпадают, но валюты разные:
валютный и процентный риск несёт казначейский центр.*

Пример F. Принятие риска отличает казначейство от проводника

✓ Конduitной схемы нет — льготы сохраняются

Существенные экономические функции, реальные активы, собственный персонал и принятие процентного и валютного риска.

Почему тест разрешается именно так

- Сделки типичны для обычной казначейской деятельности этой компании: она координирует финансирование всей группы, ведёт централизованный учёт средств и рассчитывается с третьими лицами.
- Компания несёт процентный и валютный риск — займы выданы в разных валютах, а долгосрочного хеджирования нет. Именно принятие риска и отличает её от проводника.
- Отсутствие спреда вывода не меняет: вознаграждение казначейского центра состоит в снижении издержек группы, а не в марже по конкретной сделке.
- При отсутствии иных фактов, указывающих на цель избежать налога у источника, займы conduitом не являются.

Для Казахстана

Для внутригруппового казначейства это образец. Проверяемое обстоятельство одно: несёт ли центр процентный и валютный риск сам. Если займы зеркальны по валюте, сроку и ставке, а риск закрыт хеджем с материнской компанией, защищать нечем.

Шесть примеров: где проходит граница

- Конduit установлен там, где условия на входе и выходе зеркальны, спред символичен и посредник не принимает ни функции, ни риска: примеры А и С
- Кондуита нет там, где стороны ведут реальную деятельность, порядок применяется единообразно ко всем юрисдикциям или посредник несёт собственный риск: примеры В, Е и F
- Малый спред сам по себе ничего не решает: в примере А он доказывал проводника, в примере Е объяснялся моделью распределения прибыли
- Наличие владельца в третьем государстве не доказывает ничего — это сказано в Комментарий прямо
- Наличие договорных льгот может быть даже решающим фактором выбора контрагента: пример D
- И универсальная проверка из примера С: сравните положение сторон до и после. Если изменился только маршрут платежа, деловую цель обосновать нечем

СЕССИЯ 10 • 13:00–13:45

Практикум: как провести тест основной цели

Методических рекомендаций у казахстанского налогового органа нет, официальных разъяснений по существу теста тоже, а практики проверок не сложилось. Каждый налогоплательщик строит тест сам и не знает, примут ли его логику. Эта сессия закрывает именно этот пробел: анкета, чек-лист фактов и форма заключения, которые можно встроить во внутреннюю процедуру.

Почему процедура, а не разовое заключение

- Тест основной цели применяется не к структуре вообще, а к конкретной операции. Операций много, и каждая требует собственного ответа
- Разовое заключение внешнего консультанта закрывает одну операцию и устаревает вместе с фактами. Процедура работает на все
- Проверка придёт через три-пять лет, и объяснять придётся не консультанту, а вашему сотруднику. Он должен понимать логику, а не пересказывать чужой документ
- Для государственных компаний есть дополнительное основание: решение о применении льготы должно быть документировано, а не основано на устном мнении. Процедура и есть форма такого документирования
- И довод, который обычно оказывается решающим при согласовании внутри компании: процедура защищает не только компанию, но и того, кто принимает решение о выплате

Восемь вопросов, на которые отвечают до выплаты

№	Вопрос	Что заполняется
1	Что даёт соглашение	Ставка по Кодексу, ставка по соглашению, разница в деньгах. Если разницы нет, тест не применяется и анкета закрывается здесь
2	Какая редакция применима	Редакция статьи на дату операции, из каких документов собрана, проверены ли позиции обеих сторон по конвенции
3	Кто получатель	Резидентство и сертификат на нужную дату, состав собственников, публичный статус, дата создания, вид деятельности
4	Что старше	Дата создания получателя, дата формирования структуры, дата появления льготы, дата операции — в одной таблице
5	Есть ли содержание	Люди, функции, принятие решений, риски, собственные расходы — по шести элементам, с документом по каждому
6	Свободен ли получатель	Обязан ли передать доход дальше по договору или по обстоятельствам, какая доля остаётся, в какой срок уходит далее
7	Была ли альтернатива	Какие варианты рассматривались, по каким критериям выбран этот, сохранились ли документы о сопоставлении
8	Деловая цель	Изложение в три-пять предложений без слов «налог», «ставка» и «льгота»

Обстоятельства, усиливающие и ослабляющие ПОЗИЦИЮ

Направление	Обстоятельство	Откуда это известно
В пользу	Структура создана задолго до появления льготы и не под конкретную операцию	Пример F раздела VI; голландское дело о переезде на Кюрасао
В пользу	Доля страны источника в обороте или портфеле получателя невелика	Пример K раздела VI; индийское дело SC Lowy
В пользу	У получателя собственный персонал, функции, риски и расходы	Пример G раздела VI; пример F раздела VII
В пользу	Тот же порядок применяется к контрагентам из юрисдикций с худшими льготами или без них	Пример E раздела VII
В пользу	Достижение установленного нормой порога является реальным и устойчивым	Пример E раздела VI
Против	Условия на входе и выходе зеркальны, а удерживаемая разница символична	Примеры A и C раздела VII
Против	Доход определён до совершения операции, и приобретатель права не несёт риска	Пример A раздела VI
Против	Порог обойдён при неизменном существовании операции	Пример J раздела VI
Против	Единственное изменение — маршрут платежа; положение сторон в остальном прежнее	Пример C раздела VII

Из чего состоит документ, который остаётся в деле

- Раздел 1. Описание операции: стороны, предмет, сумма, дата, применяемое положение соглашения
- Раздел 2. Расчёт выгоды: ставка по Кодексу, ставка по соглашению, разница. Если разницы нет — вывод о неприменимости теста и на этом конец
- Раздел 3. Применимая редакция: какая редакция статьи применена, на какую дату, из каких документов собрана
- Раздел 4. Обстоятельства: заполненный чек-лист с обеими колонками и указанием документа по каждому обстоятельству
- Раздел 5. Анализ по двум условиям: входило ли получение льготы в число основных целей, и соответствует ли её предоставление объекту и цели соответствующих положений
- Раздел 6. Вывод и его ограничения: на каких фактах он основан и при изменении каких обстоятельств подлежит пересмотру
- Приложения: сертификат резидентства, документы о содержании получателя, хронология, расчёт

Как это живёт внутри компании

- Момент заполнения — до выплаты. Документ, датированный позднее операции, доказательственную ценность в значительной мере утрачивает
- Кто заполняет: разделы 1–3 — финансовая служба, разделы 4–6 — юридическая служба или внешний консультант. Разделение снижает издержки в разы
- Порог применения — сам факт применения пониженной ставки или освобождения по соглашению, а не сумма выплаты
- Периодичность пересмотра — ежегодно: достаточно подтвердить, что обстоятельства не изменились, либо отметить, что изменилось
- Хранение — не менее срока исковой давности: пять лет для крупного предпринимательства и недропользователей, три года для прочих
- И место в системе документов: заключение следует сделать приложением к учётной политике, тогда его наличие становится обязательным по внутреннему правилу, а не по доброй воле

Почему универсального теста не существует

- Одна и та же по виду ситуация в разных государствах оценивается по-разному: в Индии и Нидерландах бремя доказывания искусственности лежит на налоговом органе, в России фактически на налогоплательщике
- Внутри одной юрисдикции граница проходит по деталям: сравните примеры C и D раздела VI — восемьдесят и шестьдесят процентов, одинаковые клиенты, противоположный исход
- Комментарий ОЭСР даёт ориентиры, но прямо указывает, что вопрос о целях является вопросом факта и разрешается только с учётом всех обстоятельств каждого конкретного случая
- Отсюда следует вот что: шаблон не даёт гарантии результата. Он даёт воспроизводимость рассуждения и сохранность доказательств
- И это ровно то, что отличает выигранные дела от проигранных. В деле SC Lowy победила не структура, а набор документов, существовавших до сделки

Прогоняем собственную операцию через шаблон

- Соберитесь по три-четыре человека, желательно из одной отрасли. Возьмите одну реальную операцию, по которой применяется льгота по соглашению
- Практический пример, если своей операции под рукой нет: казахстанская компания выплачивает роялти нидерландскому лицензиару той же группы; ставка по соглашению 10 процентов вместо 15 по Кодексу; лицензиар получил права от американской материнской компании и платит ей лицензионное вознаграждение
- Заполните анкету по первым четырём вопросам — это занимает около десяти минут и делается по памяти
- Отметьте в чек-листе обстоятельства обеих колонок. Обязательно найдите хотя бы одно обстоятельство против: если не нашли, значит, смотрели невнимательно
- Сформулируйте деловую цель в три-пять предложений, не употребляя слов «налог», «ставка» и «льгота»
- И назовите один документ, которого вам не хватает. Именно он и есть результат этой сессии

Что обычно обнаруживается при заполнении

- Первое: по части операций разницы между Кодексом и соглашением нет вовсе, и тест к ним не применяется. Это обнаруживается на первом вопросе и экономит основную часть работы
- Второе: применимая редакция статьи не проверялась ни разу, и никто не знает, из каких документов она собрана
- Третье: хронологию никто не составлял, хотя все документы для неё есть, и составляется она за полчаса
- Четвёртое: по содержанию получателя нет ни одного документа — есть только уверенность, что «там всё в порядке»
- Пятое: деловую цель без слов «налог», «ставка» и «льгота» сформулировать удаётся не всегда. И это самый полезный результат упражнения
- Если цель не формулируется, вывод не в том, что операция порочна. Вывод в том, что обоснование существует в головах, а не в документах, — и к проверке его надо перенести на бумагу

СЕССИЯ 7 • 13:45–15:15

Обмен информацией, глобальный минимальный налог и большие данные

Автоматический обмен сведениями о финансовых счетах • глобальный минимальный налог • и то, как налоговые администрации доказывают резидентство по данным о перелётах, платежах и заказах

Как устроен единый стандарт отчётности

- Идея проста: финансовые организации собирают сведения о счетах, владельцы которых являются налоговыми резидентами других государств, и передают их своему налоговому органу, а тот — органу страны резидентства
- Обмен автоматический: он не требует запроса, подозрения или возбуждённой проверки. Сведения идут раз в год по всем охваченным счетам
- Правовая основа — Многостороннее соглашение компетентных органов, а сами правила сбора и передачи установлены единым стандартом отчётности
- Отношения двусторонние: сведения идут только между теми государствами, которые активировали обмен друг с другом. Подписания соглашения самого по себе недостаточно
- Это отличает обмен от прежнего порядка, при котором сведения запрашивались по конкретному делу и нередко приходили через год после того, как надобность в них отпала

Где мы в этой системе

06.2018

подписано Многостороннее соглашение
компетентных органов об
автоматическом обмене сведениями о
финансовых счетах

01.12.2021

дата, с которой Казахстан начал
получать сведения об иностранных
активах и доходах своих резидентов

69

участников соглашения, от которых
поступили сведения при первом
получении

Данные приводятся по обзору налогового законодательства Казахстана, подготовленному международной консультационной практикой. Актуальный перечень государств, с которыми обмен активирован, публикуется Организацией экономического сотрудничества и развития и меняется ежегодно.

Что именно передаётся

Категория сведений	Состав	Практическое значение
О владельце счёта	Имя или наименование, адрес, юрисдикция налогового резидентства, идентификационный номер налогоплательщика, дата и место рождения для физического лица	Позволяет сопоставить лицо с декларацией, поданной в стране резидентства, — либо установить, что декларация не подавалась
О счёте	Номер счёта, наименование и идентификатор финансовой организации, остаток или стоимость на конец отчётного года	Остаток на конец года — а не оборот. Но сам факт наличия счёта уже даёт основание для вопросов
О доходах	Проценты, дивиденды, иной доход от финансовых активов, а также валовая выручка от продажи или погашения финансовых активов	Валовая выручка от продажи передаётся целиком, без учёта расходов на приобретение
О контролирующих лицах	Для пассивных нефинансовых организаций — сведения о лицах, осуществляющих контроль, наравне со сведениями о самой организации	Корпоративная оболочка не скрывает бенефициара: сведения идут и по компании, и по контролирующим её лицам

Пассивная нефинансовая организация: почему это касается компаний

- Организация считается пассивной, если более половины её дохода за отчётный год составляет пассивный доход либо более половины её активов приносят такой доход
- К пассивному доходу относятся дивиденды, проценты, роялти, арендные платежи, доход от отчуждения финансовых активов
- Следствие: обычная холдинговая компания, получающая только дивиденды от дочерних обществ, почти всегда является пассивной
- По такой организации финансовая организация обязана установить контролирующих лиц и передать сведения и о ней, и о них — в юрисдикцию резидентства каждого
- Это и есть механизм, через который сведения о владельцах казахстанских групп попадают в Казахстан, а сведения о казахстанских бенефициарах иностранных структур — тем более
- Активная организация — та, что ведёт торговлю или производство, — передаёт сведения только о себе. Различие между активной и пассивной здесь имеет прямые последствия

Обязанность банка и финансовой организации

- Финансовая организация обязана провести процедуры проверки по всем счетам: установить налоговое резидентство владельца, а для пассивных организаций — и контролирующих лиц
- Основной инструмент — самосертификация: заявление клиента о своём налоговом резидентстве. Но принять его нельзя, если оно противоречит иным сведениям о клиенте
- Признаки, обязывающие усомниться: адрес в другой стране, телефонный номер другой страны, поручение на регулярный перевод средств за рубеж, доверенность на лицо с иностранным адресом
- При обнаружении таких признаков организация обязана запросить разъяснения и документы, а при их непредоставлении — отчитаться по всем предполагаемым юрисдикциям
- Для банков и страховых организаций в этом зале это означает отдельный контур внутреннего контроля со своей ответственностью
- И практическое следствие для клиента: несоответствие между самосертификацией и фактическими данными о счёте создаёт вопрос само по себе, ещё до всякого обмена

Что изменилось для компаний и для физических лиц

Для компаний и групп

- Структура владения перестала быть закрытой: сведения о контролирующих лицах пассивных организаций передаются автоматически
- Расхождение между заявленной структурой и данными обмена становится отправной точкой проверки
- Счета, о которых не знала собственная финансовая служба, обнаруживаются налоговым органом раньше, чем группой
- Требование к внутреннему порядку: единый реестр всех счетов группы и всех лиц, признаваемых контролирующими

Для физических лиц

- Иностранные счета резидентов Казахстана видны налоговому органу с 2021 года без всякого запроса
- Обязанность декларировать иностранные счета и доходы существует независимо от обмена — обмен лишь делает её исполнение проверяемым
- Валовая выручка от продажи активов передаётся без учёта затрат на приобретение, и расхождение приходится объяснять самому
- Наиболее уязвимое место — не сокрытие, а несвоевременность: сведения приходят раньше, чем человек успевает подать уточнение

Обмен информацией уже даёт доначисления в Казахстане

1 600+

уведомлений физическим лицам в 2023 году за периоды 2020 и 2021 годов — по сведениям автоматического обмена

3 млрд

тенге индивидуального подоходного налога поступило по итогам этой работы

1 000 МРП

порог по остатку иностранных счетов, за которым возникает обязанность декларировать: 3,9 млн тенге

Уведомления направляются в рамках камерального контроля. Существенная сложность: сведения поступают как валовой доход, без вычета уплаченных за рубежом налогов и затрат на приобретение, поэтому доказывать меньшую облагаемую сумму приходится самому налогоплательщику. Данные приводятся по публикациям Forbes Kazakhstan от 29 июня 2024 года и издания «Курсив» от 4 сентября 2026 года со ссылкой на сведения Комитета государственных доходов.

С чего начать

- Составить реестр: все счета группы и связанных лиц, юрисдикции, характер организации — активная или пассивная, перечень контролирующих лиц по каждой пассивной
- Проверить самосертификации, поданные в банки: соответствуют ли они действительному резидентству и действительной структуре контроля
- Сверить перечень государств, с которыми у Казахстана активирован обмен, по своим юрисдикциям — перечень открытый и обновляется
- Для физических лиц группы — сверить декларации за периоды начиная с 2021 года с тем, что могло поступить по обмену
- И общее правило, которое стоит принять как данность: исходить нужно из того, что сведения об иностранных счетах у органа уже есть. Стратегия, построенная на неосведомлённости, более не работает

PILLAR 2

Глобальный минимальный налог: разбираем на числах

Что это такое на человеческом языке • кто попадает • как считается эффективная ставка • какие проценты вычитаются за людей и за имущество • полный расчёт доплаты на трёх примерах • упрощения с точными порогами • что изменил пакет ОЭСР от 5 января 2026 года

Что такое глобальный минимальный налог

1 Правило

Крупная международная группа должна платить не менее 15 процентов налога с прибыли в каждой стране, где она работает. Не в среднем по группе, а в каждой стране отдельно.

2 Если меньше

Недоплаченную разницу до 15 процентов забирает другое государство: сначала та же страна, если она ввела свой минимальный налог, затем страна материнской компании, затем все прочие страны группы.

3 Что это меняет

Налоговая льгота перестала быть выигрышем сама по себе. Если она опускает ставку ниже 15 процентов, деньги уходят в бюджет другой страны, а у группы не остаются.

4 Кого это касается

Только групп с консолидированной выручкой от 750 миллионов евро. Для остальных правила не применяются вовсе, и это первое, что нужно проверить.

Почему правила устроены как очередь

- Представьте, что с прибыли в каждой стране причитается пятнадцать процентов, и за недобранной частью выстраивается очередь из государств
- Первой стоит страна, где прибыль заработана: ввела свой минимальный налог — забрала разницу, и очередь на этом закончилась
- Второй — страна материнской компании. Механизм близок к правилам о контролируемых иностранных компаниях, только проще: здесь не нужно разбирать, пассивный доход или активный
- Третьими — все остальные страны, где у группы есть подразделения. Остаток они делят между собой по числу работников и по стоимости материальных активов
- Отсюда поведение государств, которое со стороны выглядит странным: собственный минимальный налог вводят наперегонки, и вводят даже те, кто десятилетиями конкурировал низкими ставками
- Причина простая: не введёшь свой — отдашь те же деньги чужому бюджету. Выбор стоит не между налогом и его отсутствием, а между своим бюджетом и чужим

Три числа, определяющие периметр

750 млн

евро консолидированной выручки
группы за год — порог применения
правил

2 из 4

лет из четырёх предшествующих, в
которых порог достигнут: одного года
мало

15 %

минимальная эффективная ставка,
считаемая по юрисдикции целиком, а
не по компании

Порог совпадает с порогом страновой отчётности по действию 13 плана BEPS — и это не совпадение: именно на страновой отчётности построены переходные упрощения, о которых речь пойдёт дальше.

Что входит в группу и что из неё исключается

- Группа определяется по консолидированной финансовой отчётности: всё, что консолидируется построчно, плюс постоянные представительства
- Каждое такое подразделение называется составным образованием — именно они и являются предметом расчёта
- Исключаются государственные образования, международные и некоммерческие организации, пенсионные фонды, а также инвестиционные фонды и структуры недвижимости, стоящие на вершине группы
- Исключение освобождает само образование, но его выручка всё равно учитывается при проверке порога в 750 миллионов: исключённая структура способна втянуть группу в периметр
- Первое практическое действие: взять консолидированную отчётность и выписать все образования, входящие в консолидацию, включая филиалы нерезидентов. Работа на час, и без неё дальше двигаться нельзя

Четыре шага — и больше ничего

1

Прибыль

Финансовый результат каждой компании по стандарту отчётности материнской компании, скорректированный по правилам GloBE. Складывается по всем компаниям одной страны. Это знаменатель.

2

Налоги

Текущий налог на прибыль плюс изменение отложенного налога с ограничением по ставке 15 процентов. Тоже складывается по стране. Это числитель.

3

Ставка

Налоги разделить на прибыль. Получается эффективная ставка по стране. Если она 15 процентов и выше — расчёт закончен, доплаты нет.

4

Доплата

Разница между 15 процентами и полученной ставкой умножается не на всю прибыль, а на избыточную: прибыль минус вычет по существу.

Проценты, которые вычитаются за людей и за имущество

Отчётный год	Процент от расходов на оплату труда	Процент от стоимости материальных активов
2023	10,0 %	8,0 %
2024	9,8 %	7,8 %
2025	9,6 %	7,6 %
2026	9,4 %	7,4 %
2027	9,2 %	7,2 %
2028	9,0 %	7,0 %
2029 · 2030	8,2 % · 7,4 %	6,6 % · 6,2 %
2031 · 2032	6,6 % · 5,8 %	5,8 % · 5,4 %
2033 и далее	5,0 %	5,0 %

Что именно попадает в расчёт

- В расходы на оплату труда входят заработная плата, премии, страховые взносы и иные выплаты работникам, занятым в этой юрисдикции. Учитываются и работники на неполном времени, и независимые подрядчики, работающие под руководством группы
- Не входит труд, капитализированный в стоимости запасов или основных средств, — иначе он учитывался бы дважды
- В материальные активы входят основные средства, находящиеся в юрисдикции, природные ресурсы и права арендатора по договорам аренды имущества
- Не входят: имущество, удерживаемое для продажи или как инвестиция, а также имущество, используемое в международных перевозках
- Берётся балансовая стоимость по данным отчётности, а не налоговая остаточная. Это одна из самых частых ошибок в первых расчётах, и ошибка не в вашу пользу
- Считается среднее значение на начало и на конец отчётного года

Производственная компания в Казахстане: считаем доплату

Показатель	Значение, млн тенге	Как получено
Прибыль по правилам GloBE	10 000	Сумма по всем компаниям группы в Казахстане
Покрываемые налоги	1 200	Текущий налог плюс изменение отложенного
Эффективная ставка	12 %	1 200 разделить на 10 000. Ниже порога — считаем дальше
Расходы на оплату труда	5 000	Вычет за 2026 год: 9,4 % от 5 000 = 470
Материальные активы	100 000	Вычет за 2026 год: 7,4 % от 100 000 = 7 400
Вычет по существу, итого	7 870	470 плюс 7 400
Избыточная прибыль	2 130	10 000 минус 7 870
Ставка доплаты	3 %	15 % минус 12 %
Дополнительный налог	63,9	3 % от 2 130

Та же прибыль, та же ставка — но без людей и активов

Показатель	Значение, млн тенге	Как получено
Прибыль по правилам GloBE	10 000	Та же, что и в примере 1
Покрываемые налоги	1 200	Те же, что и в примере 1
Эффективная ставка	12 %	Та же самая
Расходы на оплату труда	100	Вычет: 9,4 % от 100 = 9,4
Материальные активы	200	Вычет: 7,4 % от 200 = 14,8
Вычет по существу, итого	24,2	9,4 плюс 14,8
Избыточная прибыль	9 975,8	10 000 минус 24,2
Ставка доплаты	3 %	15 % минус 12 %
Дополнительный налог	299,3	3 % от 9 975,8

Когда доплаты нет вовсе: тест обычной прибыльности

Показатель	Значение, млн тенге	Как получено
Прибыль по правилам GloBE	3 000	Сервисная компания с большим штатом и арендованными площадями
Расходы на оплату труда	8 000	Вычет: 9,4 % от 8 000 = 752
Материальные активы	40 000	Вычет: 7,4 % от 40 000 = 2 960
Вычет по существу, итого	3 712	752 плюс 2 960
Сравнение	3 000 меньше 3 712	Прибыль не превышает вычет по существу
Дополнительный налог	0	Избыточной прибыли нет, и эффективная ставка значения уже не имеет
И более того	Полный расчёт не нужен	Это и есть условие теста обычной прибыльности — одного из трёх переходных упрощений

Один вывод, который меняет решения

- Прибыль одинаковая, ставка одинаковая, а доплата отличается почти в пять раз. Разницу создают только люди и имущество
- Из этого следует, что правила не наказывают производство. Они наказывают прибыль, возникшую там, где нет ни людей, ни активов
- Для казахстанской промышленной группы это скорее хорошая новость: заводы, трубопроводы, буровое оборудование и персонал дают крупный вычет
- Для холдинговых и финансовых структур — предупреждение: у них вычет близок к нулю, и доплата считается почти со всей прибыли
- И самое неприятное для Казахстана: своего минимального налога у нас нет, поэтому эти двести девяносто девять миллионов заберёт не казахстанский бюджет, а бюджет страны материнской компании
- Отсюда вопрос, который стоит задать руководству: сколько наших налоговых льгот сегодня работает на чужой бюджет

Прибыль по правилам GloBE: главные корректировки

- Отправная точка — финансовый результат до налога по стандарту отчётности материнской компании. Не налоговая база и не отчётность по казахстанским стандартам
- Исключаются дивиденды от квалифицируемых участия и результат от их отчуждения: этот доход уже обложен на уровне выплачивающей компании
- Исключается прибыль от международных перевозок — по правилам, близким к статье 8 налоговых соглашений, о которой пойдёт речь в следующей сессии
- Корректируются штрафы и пени сверх установленного предела, пенсионные расходы, вознаграждения, основанные на акциях
- Операции между компаниями группы должны соответствовать принципу вытянутой руки
- И вывод неприятный: это третий набор цифр, не совпадающий ни с бухгалтерской отчётностью, ни с налоговой декларацией. Собрать его из существующих систем без доработки обычно не удаётся

Почему компания со ставкой 20 процентов может оказаться ниже порога

- Ставка корпоративного подоходного налога в Казахстане — 20 процентов, и отсюда распространённое мнение, что тема нас не касается
- Но считается не номинальная ставка, а эффективная: фактически уплаченный налог, делённый на прибыль по правилам GloBE
- Опустить её ниже 15 процентов способны инвестиционные преференции, льготы специальных экономических зон, ускоренные вычеты, освобождения по отдельным видам дохода
- Влияет и то, что знаменатель считается иначе: часть дохода, освобождённого по Кодексу, в прибыль по правилам GloBE всё равно попадает
- Отложенный налог учитывается, но пересчитывается по ставке не выше 15 процентов, поэтому высокая местная ставка запаса на будущее не создаёт
- Проверяется это за день по страновой отчётности — и сделать это стоит до того, как вопрос задаст материнская компания

Три переходных теста: достаточно выполнить любой один

1 Тест де-минимис

Выручка в юрисдикции менее 10 миллионов евро и прибыль до налогообложения менее 1 миллиона евро. Оба показателя берутся из страновой отчётности.

2 Упрощённая эффективная ставка

Ставка, рассчитанная по данным страновой отчётности, не ниже порога года: 15 процентов за 2024 год, 16 процентов за 2025 год, 17 процентов за 2026 год. Порог растёт.

3 Тест обычной прибыльности

Прибыль в юрисдикции не превышает вычет по существу — ровно случай третьего примера, который мы только что посчитали.

Сроки и условие, без которого они не работают

- Переходные упрощения применяются к отчётным годам, начинающимся не позднее 31 декабря 2026 года, и не распространяются на год, заканчивающийся после 30 июня 2028 года
- То есть окно ограничено примерно тремя первыми годами, и оно уже наполовину закрыто
- Все три теста считаются по страновой отчётности — но не по любой, а только по квалифицированной
- Квалифицированной признаётся отчётность, подготовленная на основе приемлемой финансовой отчётности, к которой в юрисдикции применяются предсказуемые и проверяемые правила
- Отсюда неожиданное следствие: качество страновой отчётности, которую многие годы сдавали формально, теперь прямо определяет объём вашей работы
- Отдельное послабление: за ошибки в применении правил в переходный период штрафы не взимаются, если налогоплательщик покажет, что предпринял разумные меры для правильного расчёта

Правила перестали быть проектом

61

юрисдикция с действующим
законодательством о минимальном
налоге по состоянию на 25 июня 2026
года

22 из 27

государств Европейского союза ввели и
правило включения дохода, и
собственный минимальный налог

01.01.2024

дата, с которой правило включения
дохода и внутренний минимальный
налог заработали в большинстве стран

Данные приводятся по обзору внедрения, который ведёт международная консультационная практика. Резервное правило — правило недостаточно обложенной прибыли — в большинстве юрисдикций отложено до 2026 года и позднее.

Кто что ввёл — и что это значит для казахстанского подразделения

Юрисдикция	Что введено	Что это значит для вас
22 страны Европейского союза	Правило включения дохода и внутренний минимальный налог с 2024 года	Если материнская компания там, доплата по Казахстану будет собрана в Европе
Великобритания, Норвегия, Турция	Все три правила, включая резервное, к 2025 году	Даже без материнской компании там доплата может быть собрана через резервное правило — достаточно подразделения
Швейцария	Внутренний минимальный налог с 2024 года, правило включения дохода с 2025 года; резервное правило вводить не планирует	Швейцарское звено добирает налог до 15 процентов у себя и дальше ничего не отдаёт
Соединённые Штаты	Признаны юрисдикцией с сопоставимым режимом; с 2026 года правило включения дохода и резервное правило к американским группам не применяются	Для групп с американской материнской компанией картина изменилась радикально — об этом следующий слайд
Казахстан	Правила не введены, вопрос на стадии изучения	Своего минимального налога нет: недобранное заберёт другая юрисдикция

Пакет ОЭСР от 5 января 2026 года: что изменилось

- 5 января 2026 года ОЭСР опубликовала пакет мер, который называют параллельным: четыре новых упрощения и расширение одного действующего
- История вопроса: в июне 2025 года «Группа семи» достигла принципиальной договорённости с Соединёнными Штатами, после чего пакет дорабатывался в Инклюзивной рамочной структуре и обсуждался до декабря 2025 года
- Главное: группы с американской материнской компанией освобождаются от правила включения дохода и от резервного правила — при условии, что Соединённые Штаты примут соответствующие положения во внутреннее право и сохранят статус сопоставимого режима
- Внутренние минимальные налоги при этом сохраняются и к американским группам применяются: их роль сохранена сознательно, чтобы защитить бюджеты стран, где прибыль заработана
- Введена категория квалифицированных налоговых стимулов: выгода от них не снижает эффективную ставку в пределах большей из двух величин — 5,5 процента от расходов на оплату труда и амортизации либо 1 процента от балансовой стоимости материальных активов. Применяется с 1 января 2026 года
- Упрощение по эффективной ставке: при упрощённой ставке не ниже 15 процентов группа вправе ежегодно заявлять нулевое обязательство по этой юрисдикции — для годов, начинающихся с 31 декабря 2026 года

Что из этого следует для казахстанской группы

- Если материнская компания вашей группы американская, конструкция обязанностей изменилась с 2026 года, и позицию, выработанную в 2024–2025 годах, надо пересмотреть
- Внутренний минимальный налог из пакета никуда не делся. Для Казахстана это означает, что вопрос о введении собственного налога стал более, а не менее актуальным: это единственный способ не отдавать деньги
- Категория квалифицированных налоговых стимулов — это шанс сохранить часть инвестиционных преференций: в пределах установленных процентов они перестают снижать эффективную ставку
- Для этого стимул должен отвечать условиям квалификации, а юрисдикция — запросить оценку. Первая половина 2026 года была отведена на подачу таких запросов
- ОЭСР предусмотрела общий обзор состояния дел в 2029 году, то есть конструкция считается устоявшейся минимум до конца десятилетия
- И общий вывод: следить за темой придётся постоянно — правила меняются быстрее, чем выходят методические материалы

Четвёртый элемент, который интереснее Казахстану остальных трёх

- Правило об обложении у источника работает через налоговые соглашения, а не через внутреннее право, и этим отличается от остальных трёх
- Смысл: если платёж между связанными лицами облагается у получателя по номинальной ставке ниже девяти процентов, государство источника вправе доначислить разницу до девяти процентов
- Охватываются проценты, роялти и ряд платежей за услуги между связанными лицами — то есть именно то, что легко переместить
- Правило имеет приоритет: сначала применяется оно, и лишь затем считается эффективная ставка по правилам GloBE
- Почему это выгодно Казахстану: три основных правила собирают налог там, где сидят материнские компании, а это — там, где находится источник. По большинству операций Казахстан и есть государство источника
- И механизм необременительный: считать эффективную ставку не нужно, достаточно проверить номинальную ставку обложения у получателя

Кто является конечной материнской компанией

- Конечная материнская компания — образование, которое прямо или косвенно контролирует все прочие образования группы, само не контролируется никем и составляет консолидированную отчётность
- Для обычной корпоративной группы ответ очевиден. Трудности начинаются там, где наверху стоит государство, государственный фонд или холдинг с особым статусом
- От ответа зависит всё: какая юрисдикция применяет правило включения дохода, кто подаёт основную отчётность и в каком объёме
- Первое прочтение: группу возглавляет холдинг верхнего уровня, он консолидирует отчётность, значит, он и есть конечная материнская компания
- Второе прочтение: государственное образование исключено, холдинг верхнего уровня имеет особый статус, и группа в смысле правил начинается ниже — с национальной компании, составляющей собственную консолидированную отчётность. Тогда периметров оказывается несколько
- Расхождение возникает не из-за разного понимания фактов, а из-за того, что правила писались под частные корпоративные группы и на государственное участие рассчитаны не были

Один вопрос — три разных ответа

- Внешний консультант отвечает по тексту правил и по практике, сложившейся вокруг частных групп: наверху тот, кто консолидирует
- Иностраный советник отвечает по практике своей юрисдикции, где вопрос о государственных образованиях мог уже решаться — и решаться иначе
- Иностраный налоговый орган отвечает исходя из собственного интереса: ему выгодно то прочтение, при котором правило включения дохода применяется именно у него
- Согласовать эти позиции внутри одной группы невозможно: у них разные основания, а не разное качество анализа
- Позицию надо выбрать, обосновать письменно и применять последовательно во всех юрисдикциях
- Непоследовательность хуже спорной позиции: если в одной стране вы говорите одно, а в другой другое, вы дали основание обеим

Что и куда сдаётся

Документ	Кто подаёт	Срок и что важно
Информационная декларация по правилам GloBE	Конечная материнская компания либо назначенное подающее образование; далее документ расходуется между юрисдикциями по обмену	15 месяцев после окончания отчётного года, для первого года — 18 месяцев. Документ унифицированный и объёмный
Местное уведомление	Каждое составное образование в своей юрисдикции	Сообщает, кто подаёт основную декларацию и где. Обязанность на полчаса работы, но пропуск срока даёт формальное нарушение на ровном месте
Расчёт внутреннего минимального налога	Составные образования в юрисдикции, которая такой налог ввела	По правилам и в сроки этой юрисдикции. К информационной декларации отношения не имеет

Опыт группы, которая прошла этот путь одной из первых

- С чего начинали: рассчитали потенциальную налоговую базу, оттолкнувшись от эффективной ставки по страновой отчётности. Самый дешёвый способ понять масштаб
- Главный вопрос, который ставили перед собой: имеют ли иностранные юрисдикции право обложить прибыль, заработанную в другой стране, и насколько группа вообще попадает под раскрытие
- Основная трудность оказалась не в расчётах, а в самом законодательстве: множество документов, ссылающихся друг на друга, все на иностранном языке, плюс наднациональный уровень поверх национального
- Вторая трудность — разнбой в сроках: одни юрисдикции приняли правила полностью, другие только рассматривают, третьи не решились. А структура владения связывает их между собой
- Третья — отсутствие специалистов: технических внедренцев в группах нет, да и консультанты сами находятся на этапе изучения
- Вывод, к которому пришли: начинать надо не с идеального расчёта, а с оценки масштаба и с понимания, в какой юрисдикции и чем придётся погашать обязательство, если оно возникнет

Типичные ошибки первых расчётов

- Периметр определён по управленческой структуре группы, а не по периметру консолидации. Самая частая и самая дорогая ошибка
- Забыты постоянные представительства: они являются самостоятельными составными образованиями и относятся к юрисдикции своего местонахождения
- Взята местная отчётность вместо стандарта материнской компании — и числа не сходятся с групповыми
- Вычет по существу посчитан по налоговой остаточной стоимости активов вместо балансовой, а расходы на оплату труда взяты без страховых взносов: обе ошибки занижают вычет
- Отложенный налог взят из отчётности целиком, без ограничения по ставке 15 процентов
- Подана основная декларация, но пропущено местное уведомление
- И системная ошибка: расчёт сделан один раз внешним консультантом и внутри не воспроизводится. Приходит вопрос — объяснить его некому

Где мы находимся на сегодняшний день

- Правила минимального налога в Казахстане не введены: вопрос на стадии изучения, в Кодексе от 18 июля 2025 года соответствующих норм нет
- Значит, квалифицированного внутреннего минимального налога у нас нет. При эффективной ставке по Казахстану ниже 15 процентов разницу заберёт не казахстанский бюджет, а другая юрисдикция
- При этом казахстанские компании международных групп уже являются составными образованиями и уже обязаны предоставлять данные для расчёта
- Обязанность возникает не из казахстанского закона, а из закона юрисдикции материнской компании — а исполнять её приходится вашей финансовой службе
- Разъяснений уполномоченного органа нет, практики проверок нет, обратиться с вопросом фактически некуда
- Отсюда положение, в котором находится большинство: отчётность сдаётся, а подтвердить правильность подхода негде

Пять вопросов: затрагивает ли это вашу компанию

1 Группа и порог

Входите ли вы в группу с консолидированной отчётностью и достигала ли она 750 миллионов евро выручки хотя бы в двух годах из четырёх предшествующих?

2 Периметр

Входите ли вы в периметр консолидации — вместе с филиалами, представительствами и совместными предприятиями?

3 Ставка

Какова эффективная ставка по Казахстану в целом? Складываются налог и прибыль всех компаний группы здесь, а не только ваши. Льготы способны опустить её ниже 15 процентов.

4 Упрощения

Проходите ли вы хотя бы один из трёх переходных тестов? И является ли ваша страновая отчётность квалифицированной?

5 Обязанности

Знаете ли вы, кто подаёт информационную декларацию за группу, в какой юрисдикции и в какой срок, и подано ли местное уведомление от вашей компании?

Шесть действий на ближайший год

- Получить от группы письменное подтверждение того, кто признан конечной материнской компанией и на каком основании. Для квазигосударственных структур — с обоснованием выбранного прочтения
- Выписать периметр: все составные образования в Казахстане, включая филиалы нерезидентов той же группы
- Посчитать эффективную ставку по Казахстану за последний завершённый год хотя бы упрощённо, по страновой отчётности
- Прогнать три переходных теста и зафиксировать результат письменно — эта запись и будет вашим документом, когда вопрос возникнет
- Проверить срок местного уведомления и назначить ответственного
- И посчитать по таблице вычета, сколько дают вам ваши люди и активы: для фондоёмкого бизнеса результат нередко оказывается приятным сюрпризом

Что стоит запомнить о глобальном минимальном налоге

- Порог входа — 750 миллионов евро по группе. Ниже порога тема вас не касается вовсе
- Считается по юрисдикции целиком, а не по компании, и по третьему набору цифр, не совпадающему ни с бухгалтерией, ни с декларацией
- Доплата берётся не со всей прибыли, а с избыточной: из прибыли вычитается процент от фонда оплаты труда и процент от стоимости материальных активов. В 2026 году это 9,4 и 7,4 процента
- Разница между заводом и холдингом при одинаковой прибыли оказалась почти пятикратной — и создана она только людьми и имуществом
- Начинать надо не с расчёта, а с трёх переходных тестов: возможно, полный расчёт вам не нужен
- И положение Казахстана: правил нет, внутреннего минимального налога нет, а обязанности всё равно есть — потому что возникают они из чужого закона

БОЛЬШИЕ ДАННЫЕ

Как налоговые администрации доказывают резидентство

Перелёты, банковские операции, заказы доставки. Дело, рассмотренное во Франции, и контраргументы, которые остаются у налогоплательщика.

Дело о налоговом резидентстве, установленном по данным о перелётах и заказах

Дело французского футболиста Самира Насри. Сведения приводятся по публикации издания The Local France от 7 апреля 2026 года. Начисление подтверждено парижским трибуналом; защита заявила о намерении обжаловать, то есть дело не завершено

Обстоятельства

- Налогоплательщик заявлял, что проживает в Дубае и потому не является налоговым резидентом Франции
- По данным о перелётах налоговая служба установила, что в 2021–2023 годах он находился во Франции от 126 до 208 дней в году
- Отдельным доказательством стали сведения сервиса доставки еды: в 2022 году по парижскому адресу доставлено 212 заказов
- Общая сумма требований — 5,51 миллиона евро, из них 5,25 миллиона — подоходный налог за 2020–2022 годы, остальное — санкции
- Применена обеспечительная мера: банковские счета заблокированы до уплаты

Что решил суд и что из этого следует

- Французское правило связано с пребыванием более 182 дней в году. Данные о перелётах превышение порога показали не во все годы
- Заказы доставки использованы не как самостоятельное доказательство, а как подтверждение того, что жильё было постоянным и обитаемым
- Ценность этого доказательства в регулярности: двести двенадцать заказов за год — это не эпизод, а образ жизни
- Источник данных здесь не банк и не государственный реестр, а коммерческий сервис: такие сведения получают по запросу
- Решение не окончательное: дело показывает метод доказывания, а не установленный прецедент

Из каких источников складывается картина

- Данные о перелётах: сведения о пересечении границы и данные авиаперевозчиков. Это основной источник для подсчёта дней
- Банковские операции: место и время совершения платежей. Иностранная карта не помогает — место совершения операции видно независимо от того, чей банк её обслуживает
- Коммерческие сервисы: доставка, такси, подписки, привязанные к адресу. Сведения получают по запросу в рамках проверки
- Сведения, полученные по автоматическому обмену: счета, остатки и доходы, о которых шла речь в первом блоке
- Данные о недвижимости, коммунальных платежах и телефонной связи — как подтверждение того, что жильё используется, а не просто числится
- По отдельности каждый источник оспорим. Ценность метода в совокупности: разные по природе данные, указывающие в одну сторону, опровергнуть значительно труднее

Что остаётся у налогоплательщика

- Первое и главное: количество дней — не единственный критерий. В налоговых соглашениях действует последовательность критериев статьи 4, и постоянное жилище, центр жизненных интересов и обычное проживание проверяются по очереди
- Если человек является резидентом обоих государств по их внутреннему праву, вопрос решается не подсчётом дней, а этой последовательностью — и её надо заявлять с самого начала
- Второе: оспаривать нужно не отдельные данные, а вывод из их совокупности. Показать, что та же совокупность допускает иное объяснение, эффективнее, чем спорить о каждом перелёте
- Третье: встречные доказательства той же природы — договор аренды и коммунальные платежи по другому адресу, сведения о детях и школе, месте лечения, членстве в организациях
- Четвёртое: сертификат резидентства другого государства. Он не решает вопрос сам по себе, но переводит спор в процедуру взаимного согласования между компетентными органами
- И процедурное: срок, за который истребуются данные, и относимость сведений коммерческих сервисов к предмету проверки

Что делать казахстанской компании

- Вчера мы говорили об удалённых сотрудниках казахстанских компаний, живущих за рубежом. Это ровно та категория, к которой применим описанный метод — и применим он будет иностранным органом
- Для физических лиц группы вывод простой: если фактическое пребывание расходится с заявленным резидентством, расхождение будет обнаружено. Вопрос лишь в сроке
- Практический минимум — вести собственный учёт дней пребывания по каждому руководителю и ключевому сотруднику, работающему трансгранично. Восстановить его задним числом нельзя
- И собирать доказательства центра жизненных интересов заранее: они бытовые и через три года не восстанавливаются
- Для компаний тот же метод применим к месту эффективного управления: где физически находились лица, принимавшие решения, и где проводились заседания. Вспомните статью 223 Кодекса и статью 4 Многосторонней конвенции
- Общий вывод дня: содержание перестало быть вопросом документов. Оно стало вопросом фактов, которые оставляют след независимо от вашей воли

Три блока и общий вывод

- Автоматический обмен: сведения об иностранных счетах резидентов Казахстана поступают с декабря 2021 года без запроса, и структура владения пассивных организаций раскрывается вместе с контролирующими лицами
- Глобальный минимальный налог: правила касаются вас через закон другой страны, отчётность уже сдаётся, а разъяснений в Казахстане нет. Начинать следует с трёх переходных тестов
- Большие данные: резидентство доказывается совокупностью сведений разной природы, и опровергается она только встречными доказательствами того же рода
- Общее у трёх блоков: проверка перестала зависеть от того, что вы сообщили о себе. Она опирается на данные, поступающие помимо вас
- Следствие для работы: ценность приобретают не объяснения, данные при проверке, а записи, сделанные вовремя — учёт дней, реестр счетов, расчёт эффективной ставки, местное уведомление

СЕССИЯ 11 • 15:30–16:15

Отраслевой блок: капитальные проекты и трансграничные перевозки

Два блока с общей рамкой — единой картой выплат нерезидентам, которая работает для обеих отраслей.

Карта выплат нерезиденту: работает для обеих отраслей

Вид выплаты	Что проверяется по Кодексу	Что проверяется по соглашению
Поставка товаров и оборудования	Реализация за пределами Казахстана — дохода из источника нет; реализация на территории — есть (ст. 679, п. 1, подп. 1)	Статья о прибыли предприятия: без постоянного учреждения не облагается
Работы и услуги за пределами Казахстана	Подпункт 5 статьи 681 — не облагаются, кроме перечисленных в подпунктах 3–5 пункта 1 статьи 679 и связанных с учреждением	В соглашение обращаться незачем: изъятие даёт сам Кодекс
Работы и услуги на территории Казахстана	Доход из источника; при превышении 183 дней в 12-месячном периоде — постоянное учреждение услуг (ст. 228)	Порог соглашения, как правило, выше: 12 месяцев в соглашениях с Нидерландами, Россией и Китаем
Роялти и лицензионные платежи	Статья 7 — определение; ставка 15 процентов	Статья 12: обычно 10 процентов. Спор идёт о квалификации, а не о ставке
Вознаграждение по займам	10 процентов; тонкая капитализация; проверка фактического права на доход	Статья 11: пониженная ставка или освобождение
Аренда оборудования и транспортных средств	Роялти либо доход от аренды — зависит от определения в конкретном соглашении	Статья 12 или статья 8: для транспорта это принципиально, и мы разберём отдельно

11.1

Крупные капитальные проекты

Разделение контракта на офшорную и оншорную части · строительное учреждение и дробление · инжиниринг, шеф-монтаж, пусконаладка и обучение · лицензии на технологии и катализаторы · командирование персонала · режим специальной экономической зоны

Офшорная и оншорная части: где возникает налог, а где учреждение

- Типовая конструкция крупного проекта: поставка оборудования из-за рубежа, проектирование и инжиниринг за пределами Казахстана, строительно-монтажные работы и шеф-монтаж на площадке, пусконаладка и обучение персонала
- Офшорная часть — поставка и инжиниринг, выполняемые вне Казахстана. По подпункту 5 статьи 681 услуги за пределами страны не облагаются, а поставка не создаёт дохода из источника при реализации за пределами страны
- Оншорная часть — всё, что физически происходит на площадке. Здесь возникает и доход из источника, и риск постоянного учреждения
- Разделение само по себе правомерно и обычно продиктовано проектной логикой. Но оно должно быть отражено в договоре: отдельные цены, отдельные объёмы, отдельная приёмка
- Опасная конструкция — единая цена за весь комплекс с последующим её распределением. Распределение, сделанное задним числом, воспринимается как расчётный приём, а не как условие сделки
- И проверка, которую делают первой: соответствует ли распределение цены реальному распределению работ и рисков между частями

Порог постоянного учреждения: Кодекс и соглашения

Налоговый кодекс

Строительная деятельность и строительно-монтажные работы, а также услуги по надзору за ними образуют постоянное место деятельности независимо от сроков — подпункт 6 пункта 1 статьи 227. Оказание услуг через нанятый персонал — более 183 календарных дней в любом последовательном двенадцатимесячном периоде в рамках одного или связанных проектов, статья 228.

Соглашения с Нидерландами, Россией и Китаем

Строительная площадка, монтажный или сборочный объект и надзор за ними — только если продолжаются более 12 месяцев. Установки и буровые для разведки природных ресурсов — тот же порог. Оказание услуг, включая консультационные, через персонал — также более 12 месяцев, причём в российском и китайском текстах прямо указано: для того же или связанного проекта.

Разница между 183 днями Кодекса и 12 месяцами соглашения — это запас в полгода, и он существует только при наличии сертификата резидентства и соблюдении прочих условий применения соглашения. Без сертификата вы считаете по Кодексу.

Статья 14 конвенции и что делать до подписания

- Периоды деятельности тесно связанных предприятий на одной площадке складываются, если каждый из них превышает 30 дней. Это статья 14 Многосторонней конвенции
- Уведомление по статье 14 Казахстан подал по семи юрисдикциям: Чехия, Ирландия, Латвия, Литва, Нидерланды, Норвегия, Сербия. С Россией и Китаем правило в этом виде не применяется
- Но там, где статья 14 не применяется, работают два других основания: оговорка «того же или связанного проекта» в самом тексте соглашения и тест основной цели
- Пример J Комментария ОЭСР, разобранный в шестой сессии, посвящён ровно этому: 22-месячный проект, разделённый на два контракта по 11 месяцев, признан обходом порога
- И казахстанская практика: решение Апелляционной комиссии № 5593 от 25 февраля 2020 года — отсчёт ведётся с самой ранней даты по совокупности договоров; решение № 70765 от 29 декабря 2021 года — работы по двум договорам признаны взаимозависимыми
- Практическое требование: единый реестр всех договоров группы по каждому объекту с датами, сторонами и сроками присутствия персонала. Составить его задним числом невозможно

Сервисные составляющие проекта: услуга, роялти или прибыль учреждения

Составляющая	Обычная квалификация	Где возникает спор
Проектирование и инжиниринг вне Казахстана	Услуги за пределами страны — подпункт 5 статьи 681	Если результат передаётся как документация с правами на использование, орган может увидеть роялти по статье 7 Кодекса
Шеф-монтаж и надзор на площадке	Доход из источника; при превышении порога — прибыль постоянного учреждения	Отсчёт срока и включение подготовительного периода. Надзор прямо назван в статье 227 Кодекса и в пункте 3 статьи 5 соглашений
Пусконаладка	Как правило, услуги на территории Казахстана	Если сопровождается передачей методик и ноу-хау, возникает вопрос о роялти
Обучение персонала заказчика	Услуги	Если передаются учебные материалы с правом использования, квалификация может измениться на роялти
Лицензия на технологию и катализаторы	Роялти по статье 7 Кодекса, статья 12 соглашения	Разграничение платы за товар и платы за право использования. Поставка катализатора — товар; передача рецептуры — роялти
Техническая поддержка после запуска	Услуги либо роялти в зависимости от содержания	Доступ к базе знаний и обновлениям обычно квалифицируется как роялти

Решение Апелляционной комиссии от 24 апреля 2025 года № 201734

Контрагент и предмет	Позиция проверки	Что решила Комиссия
Компания «В» — платформа онлайн-бронирования; комиссия за каждое бронирование. Доход 41 501,3 тыс. тенге	Роялти за предоставление сайта, приложения и платформы. Начислено 6 225,2 тыс. тенге	Начисление признано необоснованным: услуги оказаны за пределами Казахстана. Отменено
Компания «R» — договор франшизы: неисключительное право на использование Знаков и Системы для работы гостиницы под брендом	Роялти. Начислено 6 461,2 тыс. тенге за 2022 год по ставке 15 процентов и 4 288,9 тыс. за 2023 год по ставке 10 процентов	Оставлено без изменения: это классическое роялти
Компания «D» — сертификация и аудит систем менеджмента качества и безопасности пищевой продукции. Доход 2 370,7 тыс. тенге	Начислено 474,1 тыс. тенге по ставке 20 процентов: доход не отражён в форме 101.04, соглашение не применено	Оставлено без изменения
Компания «Е» — по тому же перечню информационных платформ	Начислено по тем же основаниям	Отменено

Командирование и предоставление персонала

- Предоставление иностранного персонала не образует постоянного учреждения при одновременном выполнении трёх условий подпункта 2 пункта 2 статьи 226 Кодекса
- Первое: персонал действует от имени и в интересах лица, которому предоставлен. Второе: нерезидент не отвечает за результаты его работы. Третье: доход нерезидента не превышает десяти процентов его затрат по предоставлению персонала за налоговый период
- При соблюдении всех трёх такие услуги признаются оказанными за пределами Казахстана, и налог у источника не возникает
- Для подтверждения затрат нерезидент обязан представить копии первичных документов — это прямо предусмотрено той же нормой, и обычно именно этого документа не хватает
- Доход самого персонала при этом облагается индивидуальным подоходным налогом у источника независимо от статуса услуги
- Граница проходит по ответственности за результат: если нерезидент отвечает за результат работ, это уже не предоставление персонала, а выполнение работ со всеми последствиями

Специальная экономическая зона и применение соглашения

- Режим специальной экономической зоны — это освобождения и преференции по внутреннему праву. Соглашение работает независимо от него и по своим основаниям
- Отсюда первое правило: наличие преференций по зоне не освобождает от обязанностей налогового агента при выплатах нерезидентам. Это отдельный налог и отдельная норма
- Второе: если по Кодексу с учётом преференций налог не возникает, обращаться к соглашению незачем — правило первого дня действует и здесь
- Третье, менее очевидное: преференции снижают эффективную ставку по юрисдикции, а это уже вопрос глобального минимального налога, о котором шла речь в седьмой сессии
- Для участника зоны, входящего в международную группу, это означает, что выгода от преференции может быть изъята другой юрисдикцией, а обязанности по зоне сохранятся
- Вывод такой: по каждому участнику зоны в составе группы стоит посчитать вклад преференции в эффективную ставку по Казахстану

11.2

Международные перевозки и логистика

Статья 8 и место эффективного управления · что защищено статьёй 8, а что нет ·
экспедирование, терминальная обработка и хранение · аренда вагонов и контейнеров ·
транзитные расчёты с иностранными железными дорогами · проценты по еврооблигациям

«Международная перевозка» в трёх соглашениях Казахстана

Соглашение	Какой транспорт охвачен	Практическое следствие
Россия	Морские, речные и воздушные суда, железнодорожный и автомобильный транспорт. Пункт 2 статьи 8 отдельно охватывает сдачу в аренду транспортных средств, контейнеров и относящегося к ним оборудования	Самое широкое определение. Аренда вагонов и контейнеров для международной перевозки облагается только в России — прямо по тексту
Китай	Морские и воздушные суда, а также автомобильный транспорт. Железнодорожный транспорт в определении не назван	Железнодорожная перевозка статьёй 8 не защищена, и квалификация платежа определяется по общим правилам
Объединённые Арабские Эмираты	Только морские и воздушные суда	Ни железнодорожный, ни автомобильный транспорт под статью 8 не попадают

Вагоны, контейнеры и оборудование: роялти, аренда или перевозка

- Вопрос возникает потому, что Казахстан в позиции к статье 12 Модельной конвенции оставил за собой право включать в роялти платежи за пользование промышленным, коммерческим или научным оборудованием
- Решение Апелляционной комиссии № 68373 от 30 ноября 2021 года: услуги локомотивной тяги и предоставление в пользование грузовых вагонов и контейнеров признаны не роялти, а международной перевозкой. Локомотивы, вагоны и контейнеры — транспортные средства, а не промышленное оборудование
- Но у этого решения есть оговорка, которую часто пропускают: оно касается предоставления вагонов в составе железнодорожной услуги. Обычная аренда транспортных средств роялти быть не перестала
- Для российского контрагента вопрос закрыт текстом: пункт 2 статьи 8 прямо охватывает аренду транспортных средств и контейнеров для международных перевозок
- Для контрагентов из юрисдикций, где такой нормы нет, разграничение строится на двух признаках: оказывается ли услуга перевозки или передаётся имущество, и кто несёт эксплуатационные риски
- Практическое требование к договору: предмет должен описывать услугу перевозки, а не предоставление имущества, если вы рассчитываете на статью 8

Что защищено статьёй 8, а что нет

- Статья 8 охватывает прибыль от эксплуатации транспортных средств в международной перевозке и, по Комментарию, деятельность, непосредственно связанную с такой эксплуатацией
- Не охватываются, как правило: экспедирование как самостоятельная услуга, терминальная обработка груза для третьих лиц, длительное хранение, таможенное оформление, страхование
- Разграничение проходит по признаку вспомогательности: услуга защищена, если она составляет часть перевозки, оказываемой тем же предприятием, а не самостоятельный вид деятельности
- Самая уязвимая позиция — экспедитор, который сам не перевозит. Он оказывает услугу по организации перевозки, и статья 8 к нему по общему правилу не применяется
- Хранение сверх технологически необходимого срока превращается в самостоятельную услугу и квалифицируется отдельно
- Практическое следствие для договоров: смешанный договор, где перевозка, экспедирование и хранение идут одной строкой и одной ценой, лишает вас возможности разграничить квалификации

Цена, в которую всё включено, лишает защиты статьи о перевозках

Решение Апелляционной комиссии Министерства финансов от 25 ноября 2022 года № 103429. Тематическая проверка за период с 1 января 2017 года по 31 декабря 2020 года. Начислено 11 020,0 тысячи тенге налога и 2 238,5 тысячи тенге пени

Обстоятельства

- Казахстанская компания приобретала товар у российского поставщика; поставщик организовывал доставку.
- Налоговый орган квалифицировал часть выплат как доход от оказания услуг по международной перевозке и начислил налог у источника.
- Компания возражала, что услуг по международной перевозке не получала вовсе.
- Ключевое обстоятельство: расходы поставщика по перевозке товаров в договоре отдельно не выделены и вошли в цену сделки.

Что решил суд и что из этого следует

- Комиссия отменила обжалуемое уведомление полностью.
- Раз расходы на перевозку не выделены и вошли в цену товара, доход нерезидента не может рассматриваться как доход от оказания услуг по международной перевозке.
- Логика обоюдоострая: невыделенная цена спасла налогоплательщика здесь, но в другой конфигурации она же лишает возможности сослаться на статью 8 соглашения.
- Практический смысл: выделять перевозку в договоре отдельной строкой нужно тогда, когда вы рассчитываете на статью 8, и не нужно, когда перевозка является частью цены товара.

Расчёты с иностранными железными дорогами

- Транзитные и стыковочные расчёты с железными дорогами России, Китая, Узбекистана, Азербайджана, Грузии и Турции имеют общую особенность: контрагентом выступает иностранный перевозчик, выполняющий часть маршрута
- Если платёж приходится на перевозку, выполненную этим перевозчиком, применяется статья 8 соответствующего соглашения — при условии, что определение охватывает железнодорожный транспорт
- Отсюда практическая необходимость: по каждой стране маршрута проверяется собственное определение международной перевозки. По России железнодорожный транспорт охвачен, по Китаю — нет
- Отдельно проверяется, не является ли платёж платой за пользование инфраструктурой или подвижным составом: тогда это уже не перевозка
- Для маршрутов, проходящих через несколько стран, полезно иметь заранее составленную таблицу: страна, соглашение, охват определения, применяемая статья, требуемый документ
- И общее для всех: сертификат резидентства иностранного перевозчика на дату выплаты. Без него применяется Кодекс независимо от того, что написано в соглашении

Проценты по еврооблигациям и валютным займам

- При выпуске еврооблигаций держателей много, они меняются, и установить резидентство каждого на дату выплаты практически невозможно
- Отсюда вопрос, который в этой отрасли возникает постоянно: кто является фактическим получателем — держатель, номинальный держатель или клиринговая система
- Ориентир даёт пример L раздела VII Комментария, который мы разбирали в шестой сессии: широкое размещение нот среди сторонних инвесторов и обращение на признанной бирже свидетельствуют против кондуитного характера
- Второй ориентир оттуда же: проверка на эквивалентность. Если организатор выпуска и без структуры имел бы не худшие льготы, структура его положение не улучшает
- Практический подход: закрепить порядок подтверждения в условиях выпуска, предусмотрев обязанность держателя предоставить документы для применения пониженной ставки
- И помнить о статье 11 соглашения: пониженная ставка применяется к фактическому получателю, а не к формальному держателю. Различие между ними и составляет предмет спора

Четыре документа, общие для обеих отраслей

1

Карта выплат

По каждому регулярному платежу нерезиденту зафиксировать вид дохода, норму Кодекса, норму соглашения и требуемый документ. Один лист на контрагента.

2

Реестр договоров по объекту

Для капитальных проектов — все договоры группы по каждому объекту с датами, сторонами и сроками присутствия персонала. Основание для сложения сроков есть даже там, где статья 14 конвенции не применяется.

3

Таблица определений

Для перевозок — по каждой стране маршрута: охватывает ли определение международной перевозки ваш вид транспорта и есть ли норма об аренде транспортных средств.

4

Разделение в договоре

То, что вы хотите разграничить в налогах, должно быть разграничено в договоре: отдельные предметы, цены и акты. Задним числом это не делается.

СЕССИЯ 8 • 16:25–17:55

Судебная практика и разбор ситуаций

Зарубежные дела по тесту основной цели, которых не было вчера • практика Казахстана и Содружества • чек-лист рисков и аргументации • разбор операций участников

Почему именно эти дела

- Все они разрешены в 2024–2026 годах, то есть относятся к первой содержательной волне практики по тесту основной цели и смежным нормам
- Все они доступны в переводе на русский язык и включены в раздаточные материалы — вы сможете проверить каждое утверждение по первоисточнику
- Каждое закрывает отдельный вопрос: приобретение требования на вторичном рынке, смена резидентства, встроенное роялти в цене товара, авиализинг, применение теста к отдельному активу
- Для Казахстана они не обязательны. Но именно на них будут ориентироваться и консультанты, и проверяющие, когда практика начнёт складываться, — потому что иных ориентиров нет
- И ещё одно соображение, практическое: аргументы, которые сработали в этих делах, воспроизводимы. Они построены на документах, а не на особенностях иностранного права

Дело Burlington Loan Management: приобретение требования на вторичном рынке

Апелляционный суд Англии и Уэльса, решение [2026] EWCA Civ 461 от 20 апреля 2026 года. Предшествующие инстанции: Налоговый трибунал первой ступени [2022] UKFTT 290 и Высший трибунал [2024] UKUT 152. Все три инстанции — в пользу налогоплательщика

Обстоятельства

- Ирландская компания BLM в феврале 2018 года приобрела через брокера право требования в деле о несостоятельности Lehman Brothers International (Europe)
- Продавец требования — компания SAAD Investments, зарегистрированная на Каймановых островах, то есть в юрисдикции, соглашения с Великобританией не имеющей
- Предмет спора — освобождение около 90,8 миллиона фунтов процентов от британского налога у источника по статье 12 соглашения с Ирландией 1976 года
- Статья 12(5) содержит оговорку о недопустимой цели: льгота не предоставляется, если одной из основных целей было воспользоваться этой статьёй
- Обе стороны о налоговом режиме знали, и он был учтён в цене приобретения

Что решил суд и что из этого следует

- Суд разграничил получение льготы и злоупотребление ею: то, что налоговый режим учитывался при расчёте цены, само по себе не делает льготу одной из основных целей
- Довод органа отвергнут от последствий: будь он верен, трудно представить дело, где на эту льготу можно было бы сослаться, — статья стала бы самоопровергающей
- Формулировка «одна из основных целей» воспроизводит текст Комментария ОЭСР и потому предполагает единообразное международное толкование, а не толкование по внутренним прецедентам
- Вывод: рыночная сделка независимых лиц с реальной прибылью тест проходит даже при открытом учёте налога в цене

Дело Starr International: смена резидентства ради лучшего соглашения

Окружной суд округа Колумбия, решения 2015–2018 годов; Апелляционный суд округа Колумбия, 2018 год. Материалы всех инстанций включены в раздаточные материалы

Обстоятельства

- Компания сменила налоговое резидентство с Ирландии на Швейцарию
- После смены резидентства она обратилась за льготой по американо-швейцарскому соглашению в отношении дивидендов из источников в Соединённых Штатах
- Соглашение содержит положение об ограничении льгот, предусматривающее дискреционное предоставление льготы компетентным органом
- Компетентный орган в предоставлении льготы отказал, и спор шёл о правомерности этого отказа

Что решил суд и что из этого следует

- Отказ поддержан: достаточно того, что налоговая льгота была одной из основных целей переезда
- Владелец из третьей страны при этом не требуется: конструкция может быть внутренне непротиворечивой и всё равно не пройти проверку
- Наличие неналоговых причин переезда само по себе не спасает, если налоговая причина входит в число главных
- Вывод такой: миграция резидентства — самая уязвимая из всех операций, потому что налоговый мотив в ней почти всегда очевиден, а доказать иные мотивы трудно

Дело PepsiCo: встроенное роялти в цене поставляемого товара

Высокий суд Австралии, решение [2025] HCA 30 от 13 августа 2025 года по шести объединённым делам. Все жалобы налогового органа отклонены с возложением на него судебных расходов

Обстоятельства

- Австралийский боттлер приобретал концентрат у сингапурской компании группы и разливал напитки под товарными знаками группы
- Налоговый орган утверждал, что часть цены концентрата по существу является роялти за использование интеллектуальной собственности, и потому подлежит обложению налогом у источника
- Суд первой инстанции определил долю, приходящуюся на интеллектуальную собственность, в размере 5,88 процента от уплаченных сумм
- Спор шёл о двух вопросах: являются ли платежи встречным предоставлением за использование интеллектуальной собственности и были ли они получены и выплачены правообладателю

Что решил суд и что из этого следует

- Высокий суд отклонил жалобы налогового органа: встроенного роялти в цене концентрата не установлено
- Значение имело то, что договор предусматривал единое встречное предоставление за поставку товара, а право пользования знаками предоставлялось как условие дистрибуции, а не как отдельный предмет оплаты
- Для Казахстана это дело важнее прочих: конструкция «поставка товара, в цену которой входит право использования» встречается постоянно — в лицензионных производствах, франшизе и дистрибуции
- Но обратите внимание: вопрос о встроенном роялти был признан допустимым к постановке. Проиграл орган по обстоятельствам дела, а не потому, что такая постановка невозможна

Дело Fullerton Financial Holdings: прирост капитала и тест основной цели

Апелляционный трибунал по подоходному налогу, коллегия «I», Мумбаи. Дело № 1137/Mum/2025, налоговый год 2022–2023. Дата решения — 28 октября 2025 года. Заявитель — сингапурская компания

Обстоятельства

- Сингапурская холдинговая компания заявила освобождение прироста капитала по соглашению между Индией и Сингапуром
- Налоговый инспектор вынес проект решения о доначислении, Комиссия по разрешению споров его поддержала, после чего было вынесено окончательное решение
- Позиция органа строилась на том, что компания является промежуточным звеном, а выгода по соглашению была целью структуры
- Дело рассматривалось уже с учётом Многосторонней конвенции, то есть тест основной цели применялся напрямую

Что решил суд и что из этого следует

- Трибунал разрешил дело в пользу налогоплательщика
- Индийская линия последовательна: в делах SC Lowy, Fullerton и авиализинговых делах суды требуют от органа доказательств искусственности, а не предположений о структуре владения
- Сертификат резидентства, выданный компетентным органом, имеет юридическую силу при отсутствии доказательств мошенничества
- Для Казахстана ценность индийской линии в распределении бремени доказывания: оно возложено на орган, и это та позиция, за которую стоит бороться в первых казахстанских делах

Дела об аренде воздушных судов: почему отрасль получила отдельную линию

Дело	Реквизиты	Что показывает
Sky High XLIII, Ortus, TFDAC и другие	Апелляционный трибунал, Мумбаи, решение от 13 августа 2025 года	Групповое рассмотрение нескольких лизинговых структур: суд оценивал не отдельную компанию, а типовую конструкцию отрасли
Sunflower Aircraft Leasing	Апелляционный трибунал, Мумбаи, решение от 13 августа 2025 года	Та же дата и тот же подход. Ирландские лизинговые структуры — отраслевой стандарт, а не индивидуальное построение
Общий вывод линии	Обе группы дел разрешены в пользу налогоплательщиков	Отраслевая распространённость конструкции сама по себе является доводом: если так устроена вся отрасль, довод о налоговой цели ослабевает

Линия Верховного суда 2025 года: три цепочки дел

Цепочка	Реквизиты	Что установлено
Структура с Кюрасао	Районный суд Гааги 2021 → Апелляционный суд Гааги 2022 → Верховный суд, решения 2025/668 и 2025/669, с заключением генерального адвоката 2023/701	Семейная структура, переезд директора, выгода возникла из изменения договора между государствами, а не из действий сторон. Разрешено в пользу налогоплательщика
Проверка по конкретному участию	Районный суд Северной Голландии 2020 → Апелляционный суд Амстердама 2022 → Верховный суд, решения 2025/1162 и 2025/1163	Тест применяется не к холдингу в целом, а к тому участию, которое даёт право на льготу. Живая компания со множеством инвестиций проиграла по одному конкретному участию
Третья цепочка	Апелляционный суд Гааги, решение 2025/1366	Продолжение той же линии применительно к иному основанию обложения

Какие факты суды считают решающими

Факт	Как он работает	Откуда
Момент создания структуры относительно появления льготы	Структура старше льготы — сильный довод в пользу налогоплательщика	Кюрасао, пример F Комментария
Доля страны источника в обороте или портфеле получателя	Небольшая доля показывает, что структура не построена вокруг льготы	SC Lowy, пример K Комментария
Наличие собственных функций, персонала и расходов	Основной довод содержания. Проверяется по документам, а не по заявлениям	SC Lowy, Fullerton, пример G Комментария
Отраслевая распространённость конструкции	Ослабляет довод о налоговой цели: так устроена вся отрасль	Индийские дела об авиализинге, пример E о кондуитах
Влияние налога на цену рыночной сделки	Само по себе не порочит сделку, если она состоялась бы и без льготы	Burlington
Налог как причина самого действия	Проваливает тест: смена резидентства, дробление контракта, уступка определённого дохода	Starr, пример J и пример A Комментария
Функциональная связь конкретного актива с деятельностью	Проверяется по каждому существенному участию отдельно, а не по компании в целом	Голландская линия 2025 года

Чем мы располагаем на сегодняшний день

- Решения Апелляционной комиссии Министерства финансов: 1 143 решения за период с января 2020 года по август 2026 года, из них 178 по международным темам. Решений с применением теста основной цели — ноль
- Это административная практика, а не судебная. Решения публикуются обезличенно, поэтому доступны номер, дата и содержание мотивировки, но не реквизиты сторон
- Судебная практика по трансграничным спорам представлена в пособии «Налоговые споры: гид по судебной практике, часть вторая» под редакцией Р. А. Кассильгова и А. Е. Камбалиева: дела «Проммашкомплект», «Катко», Rosetti Marino, филиала Exalo Drilling
- Оговорка, которую делают сами авторы: по ряду карточек реквизиты судебных актов не приведены и восстанавливаются только по материалам дела
- Собственно судебных актов по трансграничным спорам в открытом доступе крайне мало. Тем ценнее каждый имеющийся
- И одно постановление Верховного суда, которое стоит разобрать отдельно, — оно формально о таможенной стоимости, но метод рассуждения прямо относится к нашей теме

Решения Апелляционной комиссии, которых не было в первый день

Решение	Предмет	Исход
№ 242048 от 22.07.2026	Консультационные услуги стратегического направления на 11,9 млн евро; договор прямо исключал передачу прав на интеллектуальную собственность	Переквалификация в роялти устояла. Начислено 889,5 млн тенге и 147,3 млн пени
№ 201734 от 24.04.2025	Четыре иностранных поставщика гостиницы: платформа бронирования, франшиза, сертификация, информационная платформа	Отменено по двум, оставлено по двум. Разбор ведётся по каждому договору отдельно
№ 209097 от 23.07.2025	Роялти у источника выплаты	Разобрано в первый день
№ 103429 от 25.11.2022	Доход от услуг по международной перевозке; расходы на перевозку не выделены в договоре и вошли в цену	Отменено полностью: это не доход от перевозки
№ 50145 от 25.05.2021	Выплаты, связанные с управлением гостиницей	Признано роялти, жалоба отклонена
№ 63316 от 01.10.2021	Разработка проектной документации по договорам 2015 года: школа на 900 мест и центр обслуживания предпринимательства	Отменено в части налога у источника выплаты
№ 60578 от 27.08.2021	Доходы нерезидента, зарегистрированного в офшорной юрисдикции	Жалоба отклонена. Начислено 4 491,1 млн тенге и 726,2 млн пени

Постановление от 6 марта 2023 года: как суд оценивал добросовестность группы

Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан, дело № 6001-22-00-6ап/2059, постановление от 6 марта 2023 года. Истцы — товарищества группы: «Мастер Ритейл Казахстан», «Oysho Kazakhstan», «Про Ритейл Казахстан», «Ритейл Групп Казахстан», «Zara Home Kazakhstan». Ответчик — департамент государственных доходов по городу Алматы

Обстоятельства

- Спор о включении лицензионных платежей по договорам франшизы в таможенную стоимость ввозимых товаров: товарный знак, коммерческое обозначение, ноу-хау, программное обеспечение
- Первая и апелляционная инстанции разрешили дело в пользу товариществ
- Товарищества ссылались на письмо Комитета таможенного контроля от 15 марта 2013 года, из которого следовало, что в таможенную стоимость включается только товарный знак
- То есть защита строилась на охране права на доверие: орган в 2013 году высказался, и налогоплательщик на это положился

Что решил суд и что из этого следует

- Верховный суд указал, что письмо не описывает оспариваемые компоненты роялти и касалось непосредственно товарного знака в рамках соглашений 2009 и 2010 годов
- Для оценки добросовестности группы суд принял во внимание исследование по агрессивному налоговому планированию, выполненное для фракции в Европейском парламенте, и отчёты Европейской комиссии 2016 года
- Суд заключил, что направление запроса в 2013 году само являлось частью стратегии группы, и потому ответ органа не может быть положен в основу защиты
- Судебные акты изменены в части коммерческого обозначения в пользу органа; жалоба удовлетворена частично

Три вывода для казахстанской практики

- Первый: разъяснение органа защищает только в пределах того, о чём оно дано. Относимость разъяснения к вашей ситуации проверяется судом, и проверяется строго
- Второй: суд готов оценивать поведение группы в целом, включая публично доступные сведения о её налоговом планировании. Это ровно то восстановление цели задним числом, о котором шла речь в шестой сессии
- Третий: конструкция, признанная агрессивной за рубежом, может повлиять на исход спора в Казахстане, даже если спор идёт по другому основанию и в другой отрасли права
- Отсюда практическое требование: при обращении за разъяснением формулируйте вопрос так, чтобы он покрывал все компоненты вашей операции, а не один из них
- И второе требование: считайте, что публично доступные сведения о планировании вашей группы будут прочитаны. Они и есть часть тех «фактов и обстоятельств», о которых говорит пункт 178 Комментария

Что должно лежать в папке до прихода проверки

Документ	К какому риску относится	Срок готовности
Сертификат резидентства получателя	Применение соглашения. 46 процентов жалоб по сертификатам удовлетворяется, но лучше не доводить	На дату выплаты; для вычетов и ставки налога на чистый доход — на дату декларации
Расчёт применимой редакции статьи	Применение не той редакции соглашения	На дату операции, с указанием источников
Заключение по тесту основной цели	Отказ в льготе по пункту 9	До выплаты, по форме из десятой сессии
Документы о содержании получателя	Фактическое право на доход и тест основной цели	До выплаты; обновляются ежегодно
Реестр связанных договоров по объекту	Постоянное учреждение и дробление контрактов	С первого дня проекта, ведётся непрерывно
Учёт дней присутствия персонала	Постоянное учреждение услуг и резидентство физических лиц	Ведётся непрерывно, задним числом не восстанавливается
Карта выплат по контрагенту	Квалификация дохода и ставка	Составляется один раз, обновляется при изменении договоров
Расчёт эффективной ставки по Казахстану	Глобальный минимальный налог	По завершении финансового года

Сквозная операция: от договора до строки в отчётности

- Берём одну реальную операцию участника и проходим её целиком, как проходили бы на проверке
- Шаг первый — договор: предмет, цена, распределение обязанностей и рисков. Что в тексте работает за вас, а что против
- Шаг второй — квалификация: вид дохода по Кодексу и по соглашению. Где возможно расхождение квалификаций и чем оно грозит
- Шаг третий — применимая норма и редакция: статья Кодекса, статья соглашения, редакция на дату выплаты
- Шаг четвёртый — документы: что есть, чего нет, что можно получить сейчас и что уже нельзя
- Шаг пятый — отражение: форма отчётности, строка, дата. Здесь обнаруживается большинство расхождений между тем, как операция задумана, и тем, как она показана
- И шаг шестой — что сделать иначе в следующий раз. Это единственный шаг, который меняет что-то на будущее

Шесть выводов

1 Сначала Кодекс

Налог возникает только на пересечении двух условий. Соглашение права облагать не создаёт, а лишь ограничивает его. Порядок проверки поэтому всегда один.

2 Текст собирается

Действующая редакция статьи не лежит готовой: она собирается из соглашения, позиций обеих сторон и дат применения. И фиксируется в файле.

3 Три инструмента

Ограничение льгот, тест основной цели и фактическое право на доход проверяют разное, применяются независимо и требуют разных документов.

4 Цель против содержания

Налоговая цель сама по себе не запрещена — запрещено отсутствие иной цели. А содержание доказывается людьми, функциями, рисками и расходами.

5 Документы до операции

Ни одно из разобранных за два дня дел не выиграно документом, составленным после начала проверки. Это общий знаменатель всей практики.

6 Проверка изменилась

Обмен информацией, отчётность по минимальному налогу и обработка больших данных означают, что проверка больше не зависит от того, что вы о себе сообщили.