

Судебная практика Казахстана

Международное налогообложение: семь дел, двадцать два судебных акта, 2022–2026 годы. Разбор причин выигрышей и проигрышей

Рустам Вахитов, налоговый юрист, Нидерланды · Тренинг Zerde · сентябрь 2026 года

О чём эти слайды

- Семь споров: постоянное учреждение, роялти, фактическое право на доход, дивиденды и процедура применения соглашений
- Каждое дело разобрано по той же схеме, что и зарубежные: обстоятельства, спорный вопрос, решение суда, вывод
- Дальше — сводный разбор: что приносит победу, что её отнимает и на чём чаще всего спотыкается налоговый орган
- В конце — три чек-листа: для структурирования сделки, для первичных документов и для самого спора
- Все цифры, номера дел и даты — со слайдов можно фотографировать: они взяты из текстов судебных актов

Считаем эпизоды, а не дела

- Казахстанское дело почти никогда не бывает об одном вопросе: в деле ТОО «ККТС» их пять, и решены они по-разному
- Формула «иск удовлетворён частично» скрывает главное — какой именно довод сработал, а какой рассыпался
- Поэтому семь дел мы разложили на двадцать самостоятельных эпизодов, у каждого из которых есть свой исход
- Такой счёт позволяет увидеть закономерность там, где итог по делу её маскирует

Что мы разбираем

Дело	О чём спор	Соглашение	Чем закончилось
ТОО «ККТС» Атырау	Дивиденды, сертификат резидентства, квалификация услуг	Казахстан — ОАЭ	Частично в пользу компании: один эпизод из пяти
ТОО «Проммашкомплект» Павлодар	Постоянное учреждение: площадка, шеф-монтаж, инжиниринг	Казахстан — Швейцария	Полностью в пользу компании, три инстанции
Rosetti Marino Мангистау	Возврат налога, филиал и постоянное учреждение, недискриминация	Казахстан — Италия	Два проигрыша, затем полная победа после кассации
ТОО «САП Казахстан» Алматы	Притяжение дохода к постоянному учреждению	Казахстан — Россия	Полностью в пользу бюджета, три инстанции
ТОО «TNS-Plus» Алматы	Роялти за поддержку программ, фактический получатель дохода	Казахстан — Великобритания	Полностью в пользу компании, уведомление отменено
ТОО «МЕТРО Кэш энд Керри» Алматы	Роялти по ИТ-услугам, ставка десять или пятнадцать процентов	Казахстан — Германия	Частично в пользу компании; кассация органа возвращена
ООО «СБ Благосостояние» Алматы	Фактическое право на доход при уступке требования	Казахстан — Россия	Два проигрыша, затем полная победа в кассации

Как это выглядит в цифрах

12 : 7

эпизодов выиграли компании. Ещё один закончился вничью

2,38

миллиарда тенге суды отменили или присудили к возврату

2,20

миллиарда тенге бюджет отстоял

- По деньгам массив почти в равновесии, по правовым позициям заметно смещён в пользу налогоплательщика
- Общий объём спора — около четырёх с половиной миллиардов тенге без учёта пени
- Полностью проиграно одно дело из семи — и проиграно на собственных документах компании

Апелляция не изменила ни одного решения

- Семь дел, семь апелляционных постановлений первого круга — и семь раз «оставить без изменения»
- «Повторно приводить их в настоящем постановлении нет необходимости» — Алматинский городской суд по делу «САП Казахстан»
- «Каких-либо новых аргументов апеллятор не привёл» — Мангистауский областной суд по делу Rosetti Marino
- «Дублирование в настоящем акте этих мотивов коллегия считает излишним» — по делу «СБ Благосостояние»
- Единственное новое решение апелляция вынесла только после того, как кассация вернула дело в ином составе
- Отсюда практический вывод: закладывать исправление ошибки на апелляцию не стоит — ни по срокам, ни по бюджету спора

Разворот происходит в кассации

Дело	Что сделала кассация	Итог
Проммашкомплект	Оставила судебные акты в силе	Победа компании подтверждена
САП Казахстан	Оставила судебные акты в силе	Поражение компании подтверждено
TNS-Plus	Оставила судебные акты в силе	Победа компании подтверждена
МЕТРО Кэш энд Керри	Отменила и вернула в апелляцию в ином составе	Результат в итоге не изменился
Rosetti Marino	Отменила и вернула в апелляцию в ином составе	Полный разворот в пользу компании
СБ Благосостояние	Отменила и вынесла новое решение сама	Полный разворот в пользу компании

ЧАСТЬ ПЕРВАЯ

Семь дел по порядку

Обстоятельства, спорный вопрос, решение суда и вывод, который из него следует

ТОО «ККТС»: пять эпизодов в одном деле

Специализированный межрайонный административный суд Атырауской области, дело № 2394-24-00-4/992, решение от 24 февраля 2025 года; Судебная коллегия по административным делам Атырауского областного суда, постановление от 12 августа 2025 года. Конвенция с Объединёнными Арабскими Эмиратами.

Обстоятельства

- Единственный участник — Kent Group DMCC из Дубая; товарищество работает подрядчиком на Тенгизе
- Проверка за 2021 и 2022 годы: доначислено 2,77 миллиарда тенге налогов и 756 миллионов пени
- Оспаривалось 2,88 миллиарда по пяти эпизодам сразу
- Апелляционная комиссия Министерства финансов оставила уведомление без изменения

Что решил суд

- Отменено 667,7 миллиона тенге — только эпизод о просроченных сертификатах
- Устояло 1,19 миллиарда по подоходному налогу и 405 миллионов по НДС
- Где спорили о процедуре — выиграли, где о содержании операций — проиграли
- Из 41,4 миллиона за заключение специалистов не возмещено ничего: суд на него не сослался

Просроченный сертификат льготы не отнимает

✓ Отменено 667 746 419 тенге

Сертификаты следовало представить до 5 апреля 2022 и 2023 года, а представили 26 июня 2024 года.

Как рассуждал суд

- Пункты 4 и 7 статьи 666 Кодекса запрета не содержат: договор не применяется, если сертификата нет вовсе, а не если он подан позже срока
- Проверка системой норм: статьи 667, 668 и 669 разрешают вернуть излишне удержанный налог в пределах срока исковой давности — значит право на договор со сроком подачи сертификата законодатель не связывает
- Над нормой Кодекса стоит пункт 3 статьи 4 Конституции и пункт 5 статьи 2 Кодекса: ратифицированный договор имеет приоритет
- Возражение органа о том, что договор административных процедур не регулирует, отклонено без развёрнутых мотивов

Дивиденды из прибыли, которая налогом ещё не облагалась

✕ Устояло 1 140 000 000 тенге

7,6 миллиарда тенге распределили как прибыль третьего квартала и выплатили 27 и 29 декабря 2022 года.

Почему довод компании не сработал

- Льгота подпункта 4 пункта 9 статьи 645 распространяется только на доход, ранее обложенный корпоративным налогом
- Декларацию за 2022 год подали 27 декабря — до конца налогового периода, и в неё не вошли проводки последних четырёх дней года: доход на 451,7 миллиона и расходы на 5,17 миллиарда
- Накопленной прибыли не было вовсе: 2018 год — минус 1,08 миллиарда, 2019-й — минус 3,09, 2020-й — минус 3,54, 2021-й — минус 0,53 миллиарда
- По бухгалтерскому учёту на 1 октября 2022 года прибыль составляла 6,50 миллиарда — меньше распределённой суммы
- Формально каждый шаг допустим, но вместе они прочитаны как попытка создать условия льготы, которой нет экономического основания

«Проммашкомплект»: образцовая защита по постоянному учреждению

Специализированный межрайонный административный суд Павлодарской области, дело № 5594-22-00-4/116, решение от 5 мая 2022 года; областной суд — 25 августа 2022 года; Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда — 1 июня 2023 года. Конвенция со Швейцарией, статьи 5 и 7.

Обстоятельства

- 16 февраля 2015 года подписаны сразу два договора: контракт с Relart SA на 113,4 миллиона евро и генподряд с резидентом Казахстана
- Инжиниринг и управление проектом — 10,3 миллиона евро. Их орган и счёт доходом учреждения
- Довод органа: деятельность начинается в день подписания контракта, а срок значения не имеет
- Доначислено 775,8 миллиона тенге; после жалобы осталось 630,7 миллиона

Что решил суд

- Отменено полностью, и это подтвердили все три инстанции
- Двенадцатимесячный тест Конвенции вытесняет и правило «независимо от сроков», и дату контракта
- Площадка принадлежала генподрядчику — резиденту, к которому понятие учреждения неприменимо
- Персонал Relart был в стране с марта по декабрь 2018 года, а в 2016 и 2017 годах не приезжал вовсе

Дело выиграли документы, написанные за шесть лет до спора

- Цену контракта разделили на работы в Казахстане и за его пределами прямо в тексте — апелляция отметила это как довод в пользу компании
- Приложение 7 описывает шеф-монтаж как указания супервайзеров исключительно во время присутствия на площадке, без дистанционного контроля
- Весь рабочий персонал — сварщики, электрики, монтажники — по договору обеспечивает покупатель, а не поставщик
- Надзор вели независимые организации: «Модулор ЭК» и «SD Проект консалтинг», финансовый контроль — «Инжиниринговая компания 2К»
- Акты к счетам-фактурам с марта 2016 по август 2017 года прямо фиксируют оказание услуг за пределами Казахстана
- Суд развёл два теста, которые орган смешал: подпункт «а» считает срок существования площадки, подпункт «с» — срок пребывания персонала

Толковать Комментарием можно, доначислять по нему нельзя

✓ Формула, которую стоит запомнить дословно

Суд разрешил вопрос в два шага и обозначил границу, за которую налоговому органу выходить не следует.

Что сказал суд

- Шаг первый: Комментарий не является источником права — в статье 2 Кодекса его нет среди источников
- Шаг второй: применять его всё же можно, потому что пункт 6 статьи 7 Протокола с Швейцарией прямо отсылает к Комментарию как к средству толкования по Венской конвенции
- Вывод суда: орган «использует текст Комментариев как норму, а следовало как вспомогательный инструмент при применении положений Конвенции»
- Практический смысл: допустимость Комментария нужно выводить из конкретного протокола к конкретному соглашению, а не из общей ссылки на ОЭСР

Rosetti Marino: два проигрыша, кассация — и полный разворот

Суд Мангистауской области, дело № 4794-24-00-4/550, решение от 16 сентября 2024 года — отказ; областной суд 26 декабря 2024 года — без изменения; Кассационный суд по административным делам 22 октября 2025 года — отмена; областной суд в ином составе 3 февраля 2026 года — иск удовлетворён.

Обстоятельства

- Итальянская компания просила вернуть 453 миллиона тенге налога за 2018–2020 годы
- Филиал зарегистрирован 14 мая 2018 года; компания и филиал работали на одного заказчика
- Орган отказал по двум основаниям: истёк трёхлетний срок и филиал притягивает весь доход
- Первая инстанция согласилась: учреждение лишает права на возврат «независимо от наличия у него работников»

Что решил суд в итоге

- Возврат присуждён полностью: 453 021 947 тенге и пошлина
- Срок признан пятилетним: компания подходит под критерии крупного бизнеса по статье 24
- Деятельность разная: в Италии — проектная документация, в Казахстане — надзор и пусконаладка
- Факты на новом круге были прежние. Изменились состав суда и глубина исследования

Что установить, прежде чем притягивать доход к филиалу

- Какие сделки заключила компания, а какие — филиал, и каков характер каждой из них
- Какие услуги и по каким сделкам оказаны компанией и где именно — в Казахстане или за его пределами
- Однородны ли по характеру услуги компании за рубежом и услуги филиала внутри страны
- Задействовал ли филиал хотя бы какие-то материальные или трудовые ресурсы в спорных услугах
- По каким сделкам, за какой период и в каком размере удержан налог — и связан ли он с работой исключительно за рубежом
- Привлечь налогового агента к участию в деле: его отсутствие кассация назвала самостоятельным дефектом
- Общий смысл: постоянное учреждение не презюмируется из факта регистрации филиала — нужен разбор по каждой сделке

Недискриминация действует и против ставки, и против срока

✓ Возвращён 2018 год — четверть всей суммы возврата

Орган считал: нерезидент в реестре не значит, филиал числится микропредприятием, значит срок три года.

Как суд это опроверг

- Статья 24 Предпринимательского кодекса определяет крупный бизнес через численность свыше 250 человек и доход свыше трёхмиллионнократного расчётного показателя — регистрации в Казахстане она не требует
- Отчётность компании за 2021 год: доход 130,4 миллиона евро, то есть 63,6 миллиарда тенге, и 414 работников
- «Позиция Департамента, что субъектом крупного предпринимательства может быть признан только казахстанский резидент, является дискриминационной согласно статье 24 Конвенции»
- Бремя доказывания суд возложил на орган по пункту 2 статьи 129 процедурного кодекса — и констатировал, что орган его не вынес
- Довод о том, что компания не платила налог в Италии, снят декларациями за три года: в 2019 и 2020 годах у неё были убытки, и обязанность платить деньгами не возникала

«САП Казахстан»: единственное дело, проигранное полностью

Суд города Алматы, дело № 7594-22-00-4/94, решение от 17 марта 2022 года; Алматинский городской суд — 18 июля 2022 года; Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда — 17 января 2024 года. Конвенция с Россией, подпункт «в» пункта 1 статьи 7.

Обстоятельства

- У российского «САП СНГ» с 2011 года есть филиал в Алматы с теми же консультационными услугами
- Параллельно товарищество покупало услуги напрямую у «САП СНГ» по соглашению группы
- Встречная проверка: филиал оказал услуг на 1,97 миллиарда тенге, головная компания — на 1,26
- Доначислено по двум уведомлениям 496,5 миллиона тенге — устояло полностью

Что решил суд

- Сработала ограниченная сила притяжения: доход от деятельности, совпадающей с работой филиала, облагается здесь
- Суду хватило сличить формулировки: оба договора — «услуги информативного и консультационного характера»
- Верховный Суд назвал работу мимо собственного филиала «недобросовестным осуществлением деятельности»
- Для удалённых услуг важно не место сотрудника, а где получатель и где зарегистрирован исполнитель

Верховный Суд не применил норму Кодекса — и всё равно доначислил

✕ Устояло 496 479 421 тенге

Пункт 2 статьи 666 запрещает применять соглашение, если у нерезидента выявлено постоянное учреждение.

Как разрешилась коллизия

- Суд прямо констатировал противоречие этой нормы с пунктом 3 статьи 4 Конституции и пунктом 5 статьи 2 Кодекса
- И сделал вывод: «к спорным правоотношениям не применимы нормы пункта 4 статьи 212 и пункта 2 статьи 666. Применяются нормы Конвенции»
- Но, применив Конвенцию вместо запретительной нормы, суд доначислил по самой Конвенции — подпункт «в» пункта 1 статьи 7 содержит ограниченную силу притяжения
- Оговорка суда: «нормы международных договоров не могут ограничивать налоговый суверенитет, так как они не могут быть реализованы в отсутствие национального регулирования»
- Победа в споре о приоритете договора не означает победы по существу. Норма из Кодекса при этом не исчезла и продолжает применяться

Одна конструкция, противоположный исход

	САП Казахстан — проиграно	Rosetti Marino — выиграно
Услуги самой компании	Консультационные	Детальный инжиниринг и чертежи, Италия
Услуги филиала	Консультационные	Надзор за стройкой, пусконаладка, снабжение
Формулировки договоров	Совпадают дословно	Различаются по предмету
Место в первичных документах	Не зафиксировано	Милан и Равенна прямо в актах
Ресурсы филиала в спорных услугах	Не разграничены	Не задействованы, и это доказано
Результат	Доначисление устояло: 496,5 млн тенге	Возврат присуждён: 453,0 млн тенге

«TNS-Plus»: уведомление отменено целиком — за недоказанность

Суд города Алматы, дело № 7594-23-00-4/4131, решение от 11 декабря 2023 года; Алматинский городской суд — 31 мая 2024 года; Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда — 15 апреля 2025 года. Доначислено 274,3 миллиона тенге и 42,5 миллиона пени.

Два эпизода спора

- Первый: с августа 2019 года права по договору перешли от гонконгской China Telecom Global к сингапурской
- Орган счёл получателем прежнюю компанию: оборудование в Гонконге, а в допсоглашении о нём ни слова
- Второй: поддержка программ от Cisco признана роялти по ставке пятнадцать процентов
- А приложение к договору описывает пять разных сервисов — от обновлений до замены оборудования

Что решил суд

- Допсоглашение прочитано буквально: это полная перемена лица, исключений в нём нет
- Довод об оборудовании снят текстом договора: его обеспечивает та сторона, которая оказывает услугу
- По Cisco нужны «неопровержимые доказательства того, что переданы новые версии программ с лицензией»
- Метод органа отвергнут: раз акты не конкретны, он предположил, что оказывались все услуги сразу

Стандарт доказывания, собранный судом из восьми норм

Норма	Что из неё следует
Статья 8 Кодекса	Добросовестность предполагается. Обосновать нарушение и раскрыть обстоятельства обязан налоговый орган
Статья 15 процедурного кодекса	Документы компании достоверны, пока орган не доказал обратное; сомнения он проверяет сам
Статья 12 процедурного кодекса	Все противоречия и неясности толкуются в пользу участника процедуры
Статья 72 процедурного кодекса	Орган обязан исследовать обстоятельства всесторонне и не вправе отказаться смотреть представленные документы
Часть 3 статьи 129	В суде можно ссылаться только на то, что написано в акте проверки. Достроить позицию позже нельзя
Статьи 158 и 159 Кодекса	Акт должен описывать нарушение подробно и со ссылкой на конкретные нормы
Пункт 31 постановления № 9 от 22.12.2022	Выводы излагаются со ссылкой на нормы, с обоснованием доводов и раскрытием обстоятельств
Часть 4 статьи 6 процедурного кодекса	Нарушение принципов процедуры само по себе делает акт незаконным

«МЕТРО»: где кончается лицензия и начинается услуга

Суд города Алматы, дело № 7594-22-00-4/4512, решение от 1 марта 2023 года; городской суд — 27 июля 2023 года; Верховный Суд 16 мая 2024 года отменил и вернул дело; городской суд 18 сентября 2024 года вынес тот же результат. Соглашение с Германией, статья 12.

Обстоятельства

- Три составляющих: соглашение об ИТ-услугах, соглашение о бизнес-услугах и сублицензия на знак
- Плюс договор сервисного центра. Пятнадцать инвойсов, крупнейший — 549,9 миллиона тенге
- Орган признал все выплаты роялти по ставке пятнадцать процентов: 164,2 миллиона тенге
- Компания настаивала, что платит за услуги, а не за право пользования программами

Что решил суд

- ИТ-услуги и сервисный центр — роялти: главный элемент договора лицензия, он и задаёт режим целиком
- Против компании сработал пункт 1.2: он сам предоставляет право пользования программами
- Но ставку суд снизил до десяти процентов по статье 12 соглашения с Германией
- И снял эпизод бизнес-услуг на 64,5 миллиона — по процедурному основанию

Соглашение нельзя применять наполовину

✓ Ставка снижена с пятнадцати до десяти процентов, снято 64 473 784 тенге

Орган взял из соглашения квалификацию платежа как роялти, а ставку применил национальную.

Две формулы, которые стоит держать под рукой

- Первая: «квалификация выплат в качестве роялти с применением положений соглашения и одновременное неприменение положений о размере ставки по нему является противоречивым»
- Вторая: выводы о бизнес-услугах в акте проверки вообще отсутствовали — обоснование появилось только в решении по жалобе
- Часть 3 статьи 129 процедурного кодекса закрыла органу возможность объяснить позже: «ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте»
- Апелляция прямо отказалась читать развёрнутый анализ соглашения, который орган приложил к жалобе

Один и тот же абзац Комментария ОЭСР работает в обе стороны

- Пункт 11 Комментария к статье 12 сначала предписывает разделить смешанный платёж по элементам договора
- И тут же допускает обратное: если один элемент главный, а прочие побочны, режим главного распространяется на всю сумму
- Первая инстанция выбрала вторую половину абзаца — и весь платёж стал роялти
- Верховный Суд потребовал первую: разделить услуги на пассивные, то есть предоставление права, и активные, то есть реальную работу
- «От определения объёма указанных видов ИТ-услуги зависит размер подлежащей доначислению суммы роялти»
- На новом круге апелляция вынесла тот же результат. Указание Верховного Суда практического эффекта не дало
- В деле «TNS-Plus» суд выбрал первую половину — и там налогоплательщик выиграл. Исход решает выбор правила, а не текст договора

Внутреннее согласование и процессуальный срок

Дата	Что произошло
30 октября 2024	Департамент подаёт кассационную жалобу
31 октября 2024	Жалоба возвращена: не соблюдена процедура согласования обжалования с вышестоящим органом
31 октября 2024	В тот же день истекает месячный срок обжалования по части 2 статьи 169 процедурного кодекса
1 ноября 2024	Жалоба подана повторно, уже с согласованием вице-министра финансов, — но срок пропущен. О восстановлении срока не просили
4 ноября 2024	Жалоба возвращена окончательно. Определение кассационному пересмотру не подлежит

«СБ Благосостояние»: фактическое право на доход при уступке

Суд города Алматы, дело № 7594-25-00-4/101, решение от 17 марта 2025 года — отказ; Алматинский городской суд 4 июня 2025 года — без изменения; Кассационный суд по административным делам 30 октября 2025 года — отмена и новое решение об удовлетворении иска. Конвенция с Россией, статья 11.

Обстоятельства

- 12 апреля 2022 года Сбербанк уступил обществу требования к казахстанскому банку на 146 миллиардов рублей
- Банк удержал налог по ставке пятнадцать процентов; к возврату заявлено 248,8 миллиона тенге
- По договору общество перечисляет цеденту каждую выплату в течение двух рабочих дней
- Орган и две инстанции: деньги уходят дальше, значит распоряжаться доходом общество не может

Что решил суд

- Права требования перешли в момент подписания — это прямо написано в пункте 3.1
- Общество «не является ни посредником, ни агентом, ни номинальным держателем»
- Платёж цеденту — исполнение собственного обязательства по оплате цены, а не транзит чужого дохода
- И решающий довод: обе компании российские. Плати банк напрямую цеденту — соглашение применялось бы так же

Получателя определяет правовой статус, а не маршрут денег

✓ Присуждено к возврату 248 794 107 тенге

Кассация отказалась мерить бенефициарность скоростью, с которой деньги уходят дальше по цепочке.

Три следствия для практики

- Быстрая передача полученных сумм сама по себе не опровергает фактическое право, если обязанность передать вытекает из встречного обязательства покупателя требования
- Риск остаётся на цессионарии: по договору, не получив выплат, он не должен цеденту ничего — а посредник так не работает
- Отсутствие налоговой выгоды снимает подозрение целиком: цедент и цессионарий — резиденты одной и той же договорной юрисдикции
- Пункт 9 статьи 11 Конвенции с Россией — готовый аналог теста основной цели — был у органа под рукой, но опорой его выводов так и не стал

Три года на заявление со сроком в двадцать рабочих дней

Дата	Что произошло
14 ноября 2022	Подано налоговое заявление о возврате. Срок рассмотрения по статье 673 — двадцать рабочих дней
1 августа 2024	Отказ. Прошло более двадцати месяцев
29 ноября 2024	Суд отменяет отказ за нарушение порядка и сроков проверки и обязывает завершить процедуру
5 и 13 декабря 2024	Новый отказ — и через восемь дней департамент сам его отзывает, назначив проверку банка
14 января 2025	Третий отказ
24 февраля 2025	Комитет прекращает процедуру по жалобе «в связи с судебным оспариванием» — а департамент в суде требует вернуть иск за несоблюдение досудебного порядка
30 октября 2025	Кассация отменяет отказ и вновь обязывает завершить процедуру. Деньги на момент акта не возвращены

ЧАСТЬ ВТОРАЯ

Почему выигрывают и почему проигрывают

Сводный разбор двадцати эпизодов: что приносит победу, что её отнимает и на чём чаще всего спотыкается проверка

Пять вещей, которые выигрывают дело чаще всего

- Первое. Место оказания услуги записано в акте выполненных работ, а не только в договоре. Встречается в четырёх делах и не подвело ни разу: «Милан и Равенна» в актах Rosetti стоили бюджету 453 миллиона тенге
- Второе. Функции компании и её филиала разведены — по предмету договоров, по контрагентам, по исполнителям и по месту. Именно здесь проходит граница между Rosetti и «САП Казахстан»
- Третье. Архитектура сделки создана задолго до спора. У «Проммашкомплекта» ни один элемент защиты не готовился под проверку — но каждый стал доказательством
- Четвёртое. Приоритет соглашения над Кодексом. Работает в трёх видах: вытесняет норму Кодекса, отделяет процедурный срок от материального запрета и запрещает применять соглашение выборочно
- Пятое. Бремя доказывания лежит на органе. Самое результативное основание отмены во всём массиве — и в деле «TNS-Plus», и в деле Rosetti

И ещё пять, о которых вспоминают реже

- Шестое. Запрет достраивать позицию после акта. Эпизод на 64,5 миллиона в деле «МЕТРО» снят только потому, что обоснование появилось на стадии жалобы
- Седьмое. Требование разделить смешанный платёж. Пять разных сервисов в одном договоре нельзя облагать целиком как роялти
- Восьмое. Статья о недискриминации. В деле Rosetti она применена не к ставке, а к сроку исковой давности — и этот потенциал далеко не исчерпан
- Девятое. Доказательства налогообложения в стране резидентства, включая убыточные годы. Первая инстанция ставила их отсутствие в вину — на новом круге довод был снят
- Десятое. Аргумент об отсутствии налоговой выгоды. Он работает как тест основной цели наоборот и готовится заранее, а не в судебном заседании

Шесть причин поражения, и пять создаёт сам налогоплательщик

- Первая и самая частая. Договор говорит одно, акт — другое. «Коммиссионное вознаграждение за услуги по развитию бизнеса» без единой расшифровки стоило «ККТС» 400,6 миллиона тенге НДС
- Вторая. Одинаковые формулировки в договорах группы. В деле «САП Казахстан» суду не понадобился экономический анализ — хватило сопоставить два текста
- Третья. Структура без экономического основания. Прибыль квартала, декларация до конца года, накопленные убытки — и льгота на 1,14 миллиарда рассыпается
- Четвёртая. Уточнённые декларации за уже проверенные периоды, поданные без первичных документов
- Пятая. Учётные ошибки, у которых просто нет правовой защиты: сумму одновременно не включили в доход и заявили как корректировку дохода
- Шестая. Спор о статусе Комментария ОЭСР как основная линия защиты. Ни в одном деле массива он сам по себе победы не принёс

На чём разваливаются акты налоговых органов

- Вывод построен на предположении. «Раз акты не конкретны, предполагается, что оказывались все услуги приложения» — суд назвал такой метод недопустимым
- Признак установлен, но вывод из него не сделан. Орган написал, что компании аффилированы, — и не объяснил, что из этого следует для налога
- Доказывание не доведено до конца. Сослались на нулевой налог в Сингапуре, но запрос в сингапурскую службу не направили и отчётность не проанализировали
- Доказательство не связано с предметом. Таблица миграционной службы показала въезд итальянцев — но по трудовым договорам они работали у налогового агента, а не у истца

И ещё четыре, которые стоят органу дела целиком

- Позиция построена после акта. Часть 3 статьи 129 закрывает эту дверь и в первой инстанции, и в апелляции
- Анализ подменён презумпцией. «Филиал есть — значит облагается» и «деньги ушли дальше — значит не бенефициар». Обе презумпции отменены кассацией
- Комментарий ОЭСР применён как норма, а не как средство толкования
- Нарушены собственные процедурные сроки. В деле «МЕТРО» внутреннее согласование стоило государству права на кассацию, в деле «Благосостояние» проверка длилась двадцать месяцев вместо двадцати рабочих дней
- Соглашение применено выборочно: квалификация взята из договора, а ставка — из Кодекса

Бюджет выигрывает на документах самого налогоплательщика

- Из семи эпизодов, выигранных бюджетом, шесть стоят на одном из трёх оснований
- Первое: тексты налогоплательщика совпадают между собой. Два договора группы с одинаковым предметом, договор, который сам предоставляет право пользования программами
- Второе: первичные документы пусты или противоречивы. Акт без расшифровки, двойной учёт скидки, отсутствие документов по переносимым убыткам
- Третье: у заявленной льготы нет экономического основания. Дивиденды из прибыли, которая налогом ни разу не облагалась
- И обратное правило: во всех эпизодах, где органу пришлось строить доказательственную базу самостоятельно, он проигрывал

Постоянное учреждение: четыре подхода в одном массиве

Дело	Как рассуждал суд	Результат
Проммашкомплект	Строгий тест соглашения: чья площадка и сколько дней пробыл персонал	Учреждения нет
САП Казахстан	Ограниченная сила притяжения: услуги совпадают по характеру — значит облагаются	Доход притянут
Rosetti, первые две инстанции	Презумпция: филиал зарегистрирован — значит облагается всё	Отказ в возврате
Rosetti, после кассации	Разбор по каждой сделке: что, где, кем и какими ресурсами	Возврат присуждён

Роялти: два правила, выведенные из одного абзаца

Дело	Какое правило применил суд	Результат
МЕТРО, первая инстанция	Главный элемент поглощает побочные	Весь платёж — роялти
МЕТРО, Верховный Суд	Разделить: пассивное право отдельно, активная услуга отдельно	Отмена и возврат дела
МЕТРО, после возврата	Фактически вернулись к первому правилу	Тот же результат
TNS-Plus	Разделение обязательно: без анализа заявок квалификация невозможна	Уведомление отменено

Фактическое право на доход: поток против статуса

Подход	В чём он состоит	Где применён
Потоковый — отвергнут	Деньги переданы дальше за два дня, значит правом распоряжения получатель не обладает	Благосостояние, первая и апелляционная инстанции
Статусный — принят	Не посредник, не агент, не номинальный держатель — значит фактическое право есть	Благосостояние, кассация 2025 года
Документарный	Сертификат резидентства, лицензия, переоформленная первичка — опровержения нет	TNS-Plus, все три инстанции

Четыре позиции судов, которые между собой не согласуются

Дело и год	Что сказал суд
Проммашкомплект, 2022–2023	Не источник права, но допустимое средство толкования — через пункт 6 статьи 7 Протокола с Швейцарией и Венскую конвенцию. Ошибка органа в том, что он применял Комментарий как норму
МЕТРО, апелляция, 2023	«Не могут рассматриваться в качестве дополнительного источника толкования, поскольку Республика Казахстан не является членом ОЭСР»
Rosetti, первая инстанция, 2024	Применены напрямую — пункты 9 и 10 Комментария к статье 7, — но вопреки их собственному смыслу
САП Казахстан, Верховный Суд, 2024	Процитирован как контекст, без обсуждения статуса

Как те же вопросы решались в других странах

Вопрос	Казахстан	Зарубежные аналоги
Сертификат резидентства	Просрочка права на соглашение не отнимает	Индия, SC Lowy: сертификат плюс отсутствие доказательств злоупотребления — льгота сохранена
Фактическое право на доход	Статусный тест, право признано	Испания, Velcro Europe, и датские дела: анализ денежного потока, право отвергнуто
Недискриминация	Применена к сроку исковой давности	Бразилия, Volvo do Brasil: статья 24 как самостоятельное основание отмены налога
Сила притяжения	Применена против налогоплательщика	Комментарий к статье 7: общая сила притяжения отвергнута, ограниченная в договорах сохранена
Тест цели и злоупотребление	Категория добросовестности напрямую, без опоры на тест основной цели	Канада, Alta Energy: шесть голосов против трёх в пользу компании; Австралия, PepsiCo: четыре против трёх

Чего в казахстанской практике пока нет

- Развёрнутой антиуклонительной аргументации. В шести делах из семи ни тест основной цели, ни ограничение льгот, ни договорные оговорки не стали несущей конструкцией
- Верховный Суд в деле «САП Казахстан» применил категорию недобросовестности напрямую, минуя весь договорный инструментарий
- В деле «Благосостояние» пункт 9 статьи 11 Конвенции с Россией — готовый аналог теста основной цели — лежал у органа под рукой и остался неиспользованным
- После полного разворачивания Многосторонней конвенции структура споров изменится: у органов появится прямой инструмент вместо общих категорий
- А у компаний — необходимость документировать деловую цель заранее, а не объяснять её в судебном заседании

ЧАСТЬ ТРЕТЬЯ

Что делать?

Четыре чек-листа: структурирование сделки, первичные документы, применение соглашения и поведение в споре

Что закладывать в договор, пока спора ещё нет

- Разделить цену на работы в Казахстане и за его пределами прямо в тексте контракта — в деле «Проммашкомплект» суд отметил это отдельно
- Не писать договор с материнской компанией и договор с её филиалом по одному шаблону: предмет должен различаться и по сути, и дословно
- Передать функции, создающие постоянное учреждение, независимому резиденту — генподрядчику, надзорной организации — и не делать нерезидента стороной этих договоров
- Описать в приложениях характер присутствия людей: надзор во время физического присутствия, без дистанционного управления работами
- Развести лицензию и услуги в ИТ-договорах: отдельная цена, отдельные заказы, отдельные акты
- Проверить, не выдаёт ли сервисный договор право пользования программами по умолчанию, — в деле «МЕТРО» именно такая оговорка и создала роялти

То, что суд прочитает в первую очередь

- Указывать место оказания услуги в акте выполненных работ, а не только в договоре. Это самый надёжный аргумент во всём массиве
- Расшифровывать содержание услуг в акте. Статья 382 Кодекса прямо привязывает размер оборота к акту — пустой акт работает против вас
- Хранить заявки, заказы и переписку по сервисным договорам: они показывают, какие именно услуги оказывались и в каком объёме
- При перемене стороны в договоре переоформлять всю первичную документацию: заказы, инвойсы, платёжные поручения, подтверждение банка
- Держать наготове подтверждение налогообложения в стране резидентства — в том числе за убыточные годы

На что смотреть при выплате нерезиденту

- Получить сертификат резидентства даже с опозданием: просрочка права не лишает, а полное отсутствие лишает
- Проверить ставку по соглашению. Если орган квалифицирует платёж по договору, применять он обязан и договорное ограничение
- Проверить статус для целей срока давности: нерезидент, подходящий под критерии статьи 24 Предпринимательского кодекса, вправе требовать пять лет
- Заранее подготовить довод об отсутствии налоговой выгоды, если участники структуры — резиденты одной и той же договорной юрисдикции
- Не распределять прибыль промежуточного периода под льготу: она применима только к доходу, ранее обложенному корпоративным налогом
- Не подавать декларацию до окончания налогового периода ради создания условий льготы — это читается однозначно

Как вести дело, когда уведомление уже выставлено

- Строить защиту вокруг доказательственных дефектов акта: предположений, незавершённых запросов, признаков без выводов
- Фиксировать, чего в акте нет. Часть 3 статьи 129 не позволит органу объясниться ни в жалобе, ни в суде
- Не делать статус Комментария ОЭСР основной линией — это вспомогательный довод, а не несущий
- Планировать расходы на экспертизу под те эпизоды, где заключение действительно войдёт в мотивировочную часть: «ККТС» не вернул 41,4 миллиона именно поэтому
- Рассчитывать на кассацию, а не на апелляцию: апелляция в первом круге не изменила ни одного решения из семи
- В делах о возврате налога требовать привлечения налогового агента — его отсутствие стало основанием отмены в деле Rosetti

Что делает акт проверки устойчивым

- Довести каждый установленный признак до правового вывода: аффилированность и местонахождение оборудования сами по себе не доказывают ничего
- Завершить доказывание — направить запрос иностранной службе, проанализировать отчётность, связать людей с конкретными услугами
- Не заменять исследование предположением о содержании услуг, если акт выполненных работ неинформативен
- Изложить все основания в самом акте: то, что появится позже, суд не прочитает
- Разделить смешанный платёж по видам услуг, если договор объединяет разнородные элементы
- Применять Комментарий как средство толкования и обосновывать его допустимость через протокол к конкретному соглашению
- Соблюдать собственные сроки, включая внутреннее согласование обжалования

Пять тезисов

- Первый. Дело выигрывается или проигрывается в акте выполненных работ. Четыре эпизода из двадцати решены прямо его содержанием
- Второй. Процедурный срок не равен материальному запрету — но только там, где норма запрета прямо не устанавливает
- Третий. Приоритет соглашения работает даже против прямых запретительных норм Кодекса, но сам по себе исхода по существу не предрешает
- Четвёртый. Бремя доказывания нарушения лежит на органе, и это самое результативное основание отмены во всём массиве
- Пятый. Апелляция реальной инстанцией пересмотра не является. Разворот происходит в кассации

И ещё пять

- Шестой. Наличие филиала не притягивает к нему весь доход нерезидента: после дела Rosetti нужен разбор по каждой сделке
- Седьмой. Одинаковые формулировки в договорах группы — главное доказательство против самой группы
- Восьмой. Фактическое право на доход определяется правовым статусом получателя, а не маршрутом денег
- Девятый. Смешанный договор можно и разделить, и поглотить: исход зависит от того, какую половину одного абзаца Комментария суд прочитает первой
- Десятый. Статья о недискриминации применима и к процедурным нормам. Это самый недоиспользованный аргумент в казахстанской практике

Спасибо

Материалы к разбору: компендиум по семи делам с полными цитатами, сводной таблицей эпизодов и постатейными ссылками — в раздаточных файлах тренинга

Вопросы и разбор ваших кейсов · Рустам Вахитов · Тренинг Zerde · сентябрь 2026 года