

Министерство науки и высшего образования Республики Казахстан
MAQSUT NARIKBAYEV UNIVERSITY

КАСЫМХАНОВА САУЛЕ СЛЯМБЕКОВНА

**Роялти за ноу-хау vs предпринимательская прибыль:
как применять СИДН к трансгрупповым платежам и
избегать переквалификации**

образовательная программа 7M04210 –
«Право интеллектуальной собственности и бизнеса»

**Проект на соискание академической степени
магистра права**

Астана, 2026

MMU Research Archive

Министерство науки и высшего образования Республики Казахстан
MAQSUT NARIKBAYEV UNIVERSITY

«Допущен к защите»

Руководитель/координатор программы

« ____ » ____ 2026г.

МАГИСТЕРСКИЙ ПРОЕКТ

**На тему: «Роялти за ноу-хау vs предпринимательская
прибыль: как применять СИДН к трансгрупповым платежам и
избегать переквалификации»**

**по образовательной программе 7M04210 –
«Право интеллектуальной собственности и бизнеса»**

Выполнил

С.С. Касымханова

Научный руководитель

**Магистр права
интеллектуальной
собственности,
Senior Lecturer
А.Б. Абенова**

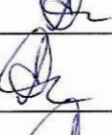
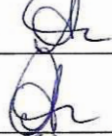
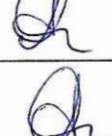
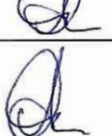
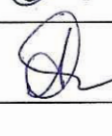
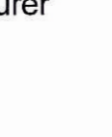
Астана, 2026

MMU Research Archive

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель/координатор программы

«___» _____ 2022 года

Календарный план подготовки магистерского проекта

Наименование этапов проекта	Срок	Отметка о реализации этапов проекта			
		Фактический срок выполнения	Степень готовности выполненного этапа проекта	Подпись магистранта	Подпись научного руководителя
Осуществление обзора литературы и практических материалов	12.2025	12.2025	100%		
Разработка методологии	01.2026	01.2026	100%		
Сбор и обработка данных	01.2026	01.2026	100%		
Анализ и интерпретация полученных результатов	01.2026	01.2026	100%		
Разработка рекомендаций по проекту	02.2026	02.2026	100%		
Подготовка введения и заключения	12.2025 - 1.2026	12.2025 - 01.2026	100%		
Оформление диссертаций (проекта): Подготовка I раздела проекта	01.2025	01.2025	100%		
Подготовка II раздела проекта	02.2025	02.2025	100%		
Подготовка III раздела проекта	03.2025	03.2025	100%		
Получение отзыва научного руководителя	04.2025	04.2025	100%		
Подготовка доклада, наглядных пособий и презентации	05.2025	05.2025	100%		
Защита магистерского проекта	05.2025	05.2025	100%		

Научный руководитель магистерского проекта

А.Б. Абенова, магистр права интеллектуальной собственности, Senior Lecturer

План приняла к исполнению:

Касымханова С.С.

MMU Research Archive

СОДЕРЖАНИЕ

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ	5
ВВЕДЕНИЕ	6
РАЗДЕЛ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ РАЗГРАНИЧЕНИЕ ТРАНСГРУППОВЫХ ВЫПЛАТ ЗА НОУ-ХАУ И РЕЗУЛЬТАТЫ УСЛУГ	
1.1. Общее понятие ноу-хау и услуг.....	10
1.2. Регулирующие нормы Республики Казахстан и международных договоров.....	12
1.3. Методы разграничения предпринимательской прибыли, роялти и смешанных платежей.....	15
РАЗДЕЛ 2. НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН: ПРАКТИКА И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ВОПРОСЫ	
2.1. Судебная и административная квалификация выплат в Республике Казахстан	18
2.2. Типичные методы обоснования платежей.....	22
2.3. Риск двойного налогообложения: казахстанская практика....	25
РАЗДЕЛ 3. ИЗМЕНЕНИЕ ПРАВИЛ ПО ТРАНСГРУППОВЫМ ВЫПЛАТАМ	
3.1. Критерии теста основной цели	29
3.2. Зарубежная практика применения теста основной цели.....	32
РАЗДЕЛ 4. ДОГОВОРНАЯ И ДОКАЗАТЕЛЬНАЯ БАЗА ТРАНСГРУППОВЫХ ВЫПЛАТ	
4.1. Выбор подходящей статьи СИДН к трансгрупповым выплатам.....	34
4.2. Рекомендуемая двухэтапная модель доказательной базы....	37
4.3. Основные рекомендации, направленные на снижение риска переквалификации и двойного налогообложения.....	39
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	42
БИБЛИОГРАФИЯ	44

MMU Research Archive

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

КПН – корпоративный подоходный налог

ООН – Организация объединенных наций

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития

СИДН – соглашение об избежании двойного налогообложения

BEPS – меры по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли (Base Erosion and Profit Shifting)

MAP – процедура взаимного согласования (Mutual Agreement Procedure)

PPT – тест основной цели (Principal Purpose Test)

MMU Research Archive

ВВЕДЕНИЕ

Тенденция роста международных групп компаний на территории Казахстана с большим потоком внутригрупповых транзакций послужили причиной появления новых вызовов в налоговом регулировании транснациональных платежей¹. Основное внимание привлекают случаи расчета за нематериальные активы, ноу-хау, программные продукты, услуги по внедрению и доработок. Указанные изменения продиктованы по всему миру тенденциями глобальной экономики, где международные группы все чаще обмениваются нематериальными активами², используют внутренние продукты контроля сети, общие технологические решения, обучают единому методу работы работников связанных компаний, что приводит к соответствующим платежам за роялти, инжиниринговые или технические услуги. Рост указанных видов транзакций³ и проблемы фискальных органов по определению их природы подробно описываются в разных мировых источниках⁴, серьезность возникающих проблем также подтверждают и судебные кейсы последних лет.

BEPS, утвержденные странами ОЭСР в 2016 году, изменили «ход игры». До этого компании могли ограничиться формальными доказательствами, такими как, сбор сертификата резидентства с приведением оговорки о роялти в договоре, после утверждения указанных мер возможность применения льгот стала зависеть от оценки основной цели сделки, экономической роли бенефициара и иных

1

Показатель	2004	2014	2024
Количество компаний с иностранной формой собственности (ед.)	6 811	8 041	41 801
Платежи за использование интеллектуальной собственности, US\$	35 900	1 776 000	12 790 370

UNCTAD отчет (UNCTAD, 2026) <<https://unctadstat.unctad.org/datacentre/dataviewer/my-report/7810>> дата обращения: 12.12.2025.

² "...intangible investment has grown well over three times - 3.7 times to be precise - as fast as tangible investment between 2008-2024" WIPO 'World Intangible Investment Highlights' 2025 <<https://www.wipo.int/web-publications/world-intangible-investment-highlights-2025/en/world-intangible-investment-highlights-2025.html>>1 дата обращения: 12.12.2025.

³ UN 'World investment report 2024 - Investment facilitation and digital government' (2024)<<https://unctad.org/publication/world-investment-report-2024>> дата обращения: 25.01.2026.

⁴ Clausing K, The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond (2015) < <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.17310/ntj.2016.4.09> > 22 дата обращения: 16.02.2026; Damgaard J, Elkjaer T, Johannesen N 'What Is Real and What Is Not in the Global FDI Network?' (IMF Working Paper 2019) <<https://www.imf.org/en/publications/wp/issues/2019/12/11/what-is-real-and-what-is-not-in-the-global-fdi-network>>24, 26 дата обращения: 28.02.2026; Griffith R, Miller H, O'Connell M 'Ownership of intellectual property and corporate taxation' (2014) < <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272714000103>> 13 дата обращения: 16.02.2026; Heckemeyer J, Overesch M 'Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels' (2017) < <https://www.jstor.org/stable/48581982> > 5 дата обращения: 16.02.2026

фактических обстоятельств взаимоотношений сторон ⁵ . Новый инструмент регулирования одновременно создает фильтр для проверки применимости льгот и проблему неединообразного правоприменения, особенно при сделках, где смешаны услуги и ноу-хау. Следовательно, исследование направлено на решение **проблемы**, связанной с налогообложением доходов транснациональных групп в виде роялти и предпринимательской прибыли.

Соответственно, исследуемые доходы нерезидентов должны быть однозначными в целях налогообложения. Платежи в виде роялти за использование ноу-хау и обычная предпринимательская прибыль нерезидента регулируются налоговым законодательством по-разному. Поэтому, **теоретическая значимость исследования** состоит в предложении сформировать единый подход разграничения указанных видов доходов, выплачиваемых между связанными странами и оценить важность теста основной цели при определении возможности применения налоговых льгот. В свою очередь **практическая значимость исследования** заключается в систематизации необходимой доказательной базы и формировании рекомендаций по условиям сделок. Отсутствие такой однозначности приводят к рискам переквалификации дохода, доначислению налогов (двойного налогообложения).

Судебные решения разных инстанций подтверждают наличие проблемы, нуждающейся в методологическом подходе. В этом отношении ценными источниками являются документы ОЭСР, содержащие международный подход к квалификации прибыли транснациональных групп, практическое толкование СИДН и антиабьюзных механизмов. Таким образом, сформированные теоретические выводы и практические инструменты будут основаны на передовых идеях, которые формирует ОЭСР в направлении регулирования международной налоговой практики.

Целью исследования является разработка практического подхода, применимого для снижения риска переквалификации прибыли иностранных компаний за ноу-хау и услуги. Подход позволит оценить возможность отказа в применении налоговых льгот в условиях теста основной цели, налоговых норм и СИДН.

Для достижения указанной цели перед исследованием поставлены следующие **задачи**:

1. Раскрытие понятий «ноу-хау», «роялти» и «услуг» в транснациональных отношениях;

⁵ OECD 'Action plan on base erosion and profit shifting' (OECD Publishing, 2013) < https://www.oecd.org/en/publications/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67.html > 19 дата обращения: 22.03.2026

2. Анализ налогового законодательства Казахстана и СИДН, регулирующих трансгрупповую прибыль от ноу-хау и услуг;
3. Изучение методик ОЭСР в отношении роялти и предпринимательской прибыли, включая тест основной цели;
4. Определение рисков двойного налогообложения, а также путей его снижения;
5. Разработка практических рекомендаций для сбора доказательной базы и обоснования применения налоговых льгот.

В основу исследования легли такие теоретические материалы, как модельные конвенции ОЭСР и ООН, различные комментарии к ним, научные публикации авторов из разных стран, посвященные антиабузным механизмам в международном налогообложении. Для формирования **эмпирической основы исследования** были использованы соответствующие нормы Налогового кодекса и СИДН, сложившаяся судебная практика разных стран в отношении поднятых вопросов, статистические данные, указывающие на рост таких взаимоотношений, и иные зарубежные вспомогательные сравнительные материалы.

В ходе исследования были использованы **формально-юридический, доктринальный и правоприменительные методы**. Формально-юридический метод был применен при анализе местных и международных налоговых норм, включая материалов ОЭСР. Для изучения комментариев международных организаций, международных практик, определения квалификаций выплат был использован доктринальный метод. Правоприменительный метод был использован в ходе анализа судебных и административных решений, которые раскрыли критерии отказа в применения налоговых льгот и служили основой для формирования рекомендаций в отношении доказательной базы.

В настоящем исследовании приводится систематический подход для квалификации прибыли транснациональной группы в части роялти и предпринимательской прибыли, а также предлагаются рекомендации усовершенствования доказательной базы на основании теста основной цели. Следует отметить, что исследование может внести вклад в **Research report** MNU Treaty Collection: Концепция, структура и преимущества⁶, направленного на систематизацию международных договоров в целях обеспечения их единой базы (предлагается создание онлайн базы, предусматривает часть Handbook on Kazakhstani Law of Treaties: Collection of Instruments and Materials, где могут быть

⁶ Абылайұлы А, Арыстанбек А. MNU Treaty Collection.MIND Analytical Report Series (Maqsut Narikbayev University Press.) <<https://mind.mnu.kz/ru/reports/mnu-treaty-collection-konczepczya-struktura-i-preimushhestva/>> 37 дата обращения: 25.04.2026

размещены материалы авторов, поднимающие практические вопросы применения международных договоров). Вклад данной работы заключается в предложении практического инструмента для регулирования международного налогообложения прибыли нерезидента, полученной в Республике Казахстан.

С учетом изложенного, **сформированы следующие положения:**

- Налоговое регулирование ноу-хау и услуг должно основываться не только на условиях договора, но и с учетом передаваемого результата, роли каждой из сторон договора в обязательствах, и экономического содержания сделки;
- Оценка возможности применения налоговых льгот должна быть более расширенной ввиду внесения теста основной цели;
- Смешанные договоры, содержащие условия о передаче ноу-хау и оказания услуг, должны предусматривать отдельные стоимости для каждого вида и подкрепляться доказательной базой;
- При разрешении вопросов обоснованности применения налоговых льгот Методологические инструменты BEPS и комментарии ОЭСР могут служить основой для формирования практического подхода аргументации;
- Использование сбора доказательной базы и усовершенствование условий договора могут существенно снизить риск двойного налогообложения и отмены налоговых льгот.

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРЕТИЧЕСКОЕ РАЗГРАНИЧЕНИЕ ТРАНСГРУППОВЫХ ВЫПЛАТ ЗА НОУ-ХАУ И РЕЗУЛЬТАТЫ УСЛУГ

1.1. Общее понятие ноу-хау, лицензионных договоров и услуг, оказываемых на основании технического задания

Для разграничения понятий “ноу-хау” и “услуга” при трансгрупповых взаимоотношениях необходимо прежде всего понять суть результата. Характеристика ноу-хау в международной налоговой доктрине не ограничена новизной информации, такая информация должна быть ценной в коммерческом или научном смысле и известной только ограниченному кругу лиц. Дополнительным признаком считается практическая ценность, способная генерировать экономическую прибыль при ее использовании. В комментариях ОЭСР к статье 12 СИДН прямо предусмотрено ⁷, что такая информация обычно формируется из коммерческого опыта, не раскрывается третьим лицам и может быть передана как отдельный нематериальный результат. Такой же подход поддерживается в комментариях ООН к статье 12⁸ СИДН.

Из этого следует, что определение ноу-хау никак не связано с компетенцией или опытом исполнителя. Если в ходе взаимоотношений заказчик не получает определенные нераскрытые третьим лицам знания как отдельный результат, а исполнитель лишь использует свои экспертные знания для выполнения поставленной перед ним задачи, то в таком случае, речь скорее идет об оказании услуг. К примеру, согласно Комментариям ОЭСР право продажи эксклюзивной одежды от имени производителя на определенной территории не означает выплату за ноу-хау, если продавец покупает товар у производителя и перепродает на своей территории. И наоборот, признак ноу-хау может присутствовать, если этот производитель обучает работников продавца особым маркетинговым методам, разработанным им в ходе его многолетнего опыта производства и продажи своего товара ⁹. Следовательно, если вознаграждение выплачивается «за передачу прав собственности», а не «за использование или право использования» соответствующего нематериального актива или знания, то такой платеж не может представлять собой роялти за ноу-хау¹⁰.

Практическим признаком ноу-хау можно считать то, что передающая сторона не участвует в деятельности покупателя.

⁷ OECD ‘Model Tax Convention on Income and on Capital (Full version)’ (OECD Publishing, Paris, 2017) <https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html> 763 дата обращения: 12.12.2025

⁸ UN ‘Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries’ (2021) 390- <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf> 391 дата обращения: 12.12.2025

⁹ OECD (n 1) 767

¹⁰ OECD (n 1) 764

Покупатель самостоятельно применяет полученные знания и при этом положительный результат не всегда гарантируется передающей стороной. Для договора о передаче ноу-хау типичными признаками являются наличие условия о конфиденциальности, ограничения по сроку и территории использования, а также запрет на распространение полученных данных. Напротив, особенностью договора на оказание услуг является достижение определенного результата: подготовка отчета, формирование данных, обучение или иное фактическое исполнение обязательств. ОЭСР прямо подчеркивает, что использование специальных или экспертных знаний в ходе оказания услуг само по себе не свидетельствует о передаче ноу-хау другой стороне¹¹.

На практике особую сложность вызывают трансгрупповые платежи, осуществляемые по смешанным договорам. Не всегда такой договор разграничивает стоимость передаваемого ноу-хау, консультационных услуг, технической и иной поддержки, внедрения и сопровождения программного обеспечения. Комментарии ОЭСР и ООН в этом отношении подчеркивают необходимость анализа природы сделки и конечного результата по каждому виду отдельно¹². Отсюда следует важный для исследования вывод, что оценке подлежит не только предмет комплексного договора, но и условия передачи, срок исполнения и характеристики результата, указывающие на признаки услуг либо ноу-хау.

Природу услуг, оказываемых на основании технического задания, проще разграничить от ноу-хау, поскольку существуют перечень услуг, четкие запросы и ожидания заказчика, этапы выполнения и, возможно, критерии приемки. Если при оказании услуг, с учетом использования экспертных (неизвестные третьим лицам) знаний, исполнитель создает уникальный продукт, то в налоговом смысле одним из ключевых инструментов доказывания является техническое задание. При этом, чем детальнее техническое задание, тем меньше сомнений возникает в отношении сервисной природы услуг¹³. Взаимосвязанные группы компаний при трансграничной передаче интеллектуальной собственности редко ограничиваются передачей интеллектуальной собственности. Как правило, договор включает услуги по обучению

¹¹ OECD (n 1) 768

¹² OECD (n 1) 775, UN (n 2) 120

¹³ Andres Baez Moreno 'The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed - Yet Appropriate - Proposal for (Developing) Countries?' (2015) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/wldtxjrn2015&id=287>>34 дата обращения: 28.02.2026; Brown R 'Tax Aspects of Technology Transfers between the United States and Canada: A Canadian Viewpoint' (1986) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/austraxrum26&id=31>> 231 дата обращения: 13.03.2026

персонала, технической помощи, адаптации программы под местный рынок и иные сопутствующие элементы. В таких случаях важно установить главную цель сделки, что не всегда совпадает с названием договора¹⁴. В этой связи, рекомендуется также учитывать формулировки международных договоров и национального законодательства. В частности, статья 7 Налогового кодекса Республики Казахстан прямо исключает из понятия роялти версии программного обеспечения, предназначенные для исправления ошибок, дефектов и осуществления доработок, не относящихся к его развитию¹⁵. При наличии таких признаков, наилучшим решением является точное определение цели заключения договора.

Разграничение понятий ноу-хау и услуга лежит на основе их налоговой квалификации. В связи с этим, настоящее исследование будет исходить из рабочей модели, ноу-хау – это конфиденциальные знания, имеющие коммерческую ценность, передаваемые другой стороне как нематериальный результат; услуга – это исполнение конкретного объема услуг, предусмотренных техническим заданием заказчика, в ходе которого могут быть использованы специальные или экспертные знания.

1.2. Регулирующие нормы Республики Казахстан и СИДН

Налоговое регулирование анализируемых выплат основывается на налоговом законодательстве Республики Казахстан и международных соглашениях об избежании двойного налогообложения. На уровне Республики Казахстан основным источником является Налоговый кодекс, который прямо указывает, что платеж за полную реализацию имущественных прав на интеллектуальную собственность не признается роялти¹⁶. Иными словами, полное отчуждение права собственности и предоставление права на использование объекта интеллектуальной собственности принципиально разграничены на уровне национального законодательства, и это облегчает задачу при квалификации трансгрупповых платежей.

В настоящем исследовании под соглашениями об избежании двойного налогообложения (СИДН) понимаются международные договоры Республики Казахстан, которые основаны на Модельных соглашениях, утвержденных ООН¹⁷, и служат для разграничения

¹⁴ UN (n 2) 384

¹⁵ Налоговый кодекс Республики Казахстан (2025) Ст 7

¹⁶ *ibid*

¹⁷ *“В настоящее время в Республике Казахстан действуют 53 Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал, заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами. Устранение двойного налогообложения представляет собой процедуру, когда каждое из договаривающихся государств обеспечивает налогоплательщику возможность уплатить налог только один раз - в одном из*

налоговой юрисдикции договаривающихся стран в отношении отдельных видов доходов и капитала. В правовой системе Республики Казахстан такие соглашения применяются как международные договоры, имеющие приоритет перед нормами национального налогового законодательства в случае расхождения регулирования.

Анализ данного исследования построен вокруг трех вопросов:

- 1) Что именно получает казахстанский участник транснациональной группы: нематериальный актив, право использования либо конкретный результат услуг?
- 2) Является ли доход нерезидента из источника в Казахстане роялти или предпринимательской прибылью?
- 3) Осуществляется ли налоговое регулирование на основании Налогового кодекса или путем применения СИДН?

Как видно, национальное и международное регулирование этого вопроса не противоречат между собой. СИДН предоставляет Налоговому кодексу инструмент для регулирования более сложных трансграничных моделей взаимоотношений.

Модельные СИДН выделяют две разные статьи, регулирующие предпринимательскую прибыль и роялти. Согласно СИДН, предпринимательская прибыль нерезидента, если она не образует иной категории дохода, как правило, не подлежит налогообложению в Казахстане. Исключением являются случаи, когда у нерезидента возникает постоянное учреждение на территории Республики Казахстан. Тогда как в отношении роялти регулирование немного отличается. Согласно модели СИДН ОЭСР право налогообложения передано государству резидентства получателя роялти¹⁸, тогда как модель ООН допускает принцип налогообложения в государстве возникновения роялти с ограниченной налоговой ставкой¹⁹. Однако, если имущество или право, по которому выплачивается роялти фактически связано с постоянным представительством в стране возникновения, то доход квалифицируется как предпринимательская прибыль и регулируется другой статьей СИДН. Следовательно, четкое разграничение прибыли по его признакам имеет прямое влияние на право соответствующего государства облагать налогом такую прибыль.

Необходимость построения взаимовыгодных путей налогообложения между развитыми и развивающимися странами подробно описывается в комментариях ООН. Превалирующее значение придается государству источника дохода поскольку действия,

договаривающихся государств.” Комитет государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан
<<https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/article/details/1574?lang=ru>> дата обращения: 04.03.2026

¹⁸ OECD (n 1) 759

¹⁹ UN (n 2) 351

предшествующие прибыли, в основном совершаются в стране, где прибыль возникает и справедливо оставить часть налога в этой стране²⁰.

В 2017 году в Модельную конвенцию ООН была включена отдельная статья 12А, регулирующая технические услуги. В комментариях ООН²¹ подробно поясняется, что страны вовлекались в споры в отношении справедливого распределения между странами налогов, связанных с такими видами договоров. Отмечается, что в отличие от ноу-хау и роялти, в результате таких услуг заказчик не получает твердых результатов услуг. Речь может идти, например, о консультационных услугах или услугах управленческого характера. Данная статья расширила круг договорных категорий, которые ранее обычно регулировались только статьями 7 или 12.

Особое внимание следует уделить так называемым СИДН “с индийским влиянием”²², так как именно в Индии возникало множество споров в отношении квалификации соответствующих доходов. Основной вопрос заключался в том, насколько тесно услуга соприкасается с ноу-хау и может ли заказчик, получив результат услуги, использовать его для генерирования иных результатов? Ответы на эти вопросы имеют существенное значение при определении применимой нормы СИДН в отношении возникшей прибыли²³.

Важно отметить, что Казахстан выразил свою позицию по налогообложению роялти у источника выплаты и включил в понятие роялти платежи за право использования программного обеспечения²⁴. Таким образом, в Казахстане прибыль от передачи прав на использование программного обеспечения признана чувствительной зоной, требующей дополнительной правовой и налоговой оценки.

Таким образом, при анализе вопроса о квалификации прибыли национальное законодательство и международные договоры должны анализироваться в логической взаимосвязи. Если по внутреннему праву признаки роялти подтверждаются, необходимо проверить договорное распределение налогооблагаемого права между странами.

²⁰ UN (n 2) 374; Vella J ‘What is wrong with the international business tax system?’ (2025) 601 <<https://academic.oup.com/jiel/article/27/4/596/7954484>> дата обращения: 17.12.2025.

²¹ UN (n 2) 410-411

²² “1. *Royalties and fees for included services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State. 2. However, such royalties and fees for included services may also be taxed in the Contracting State in which they arise.... 4. For purposes of this Article, “fees for included services” means payments of any kind to any person in consideration for the rendering of any technical or consulting services (including through the provision of services of technical or other personnel if such services: a) are ancillary and subsidiary to the application or enjoyment of the right, property or information for which a payment described in paragraph 3 is received; or b) make available technical knowledge, experience, skill, know-how, or processes, or consist of the development and transfer of a technical plan or technical design*”. Convention Between the United States of America and India (1989), <<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf>>17 дата обращения: 16.03.2026.

²³ Moreno (n7)35

²⁴ UN (n 2) 1619, 1621

Кроме того, необходимо оценить повреждаемость результата, не передает ли исполнитель право собственности на программу, убедиться в отсутствии признаков смешанного договора. Такой подход позволяет твердо убедиться в обоснованности квалификации платежа и определить применимую норму международного договора для налогообложения в той или иной стране.

1.3. Методы разграничения предпринимательской прибыли, роялти и смешанных платежей

В связи с увеличением налоговых споров вокруг платежей, производимых за предоставление программного обеспечения, рабочая группа ОЭСР выпустила разъяснение в отношении определения характера платежей в электронной коммерции²⁵. Разграничение роялти от предпринимательской прибыли, включая ситуаций со смешанными платежами, должно быть основано не на предмете или названии договора, а на анализе условий за что именно производится платеж между сторонами²⁶. К примеру, заказчик может получить инвестиционный отчет по договору, который был подготовлен по его заданию с использованием уникальных знаний рынка. В этом случае платеж производится за услугу. Напротив, платеж, произведенный за отчет, подготовленный для широкого использования, в виде инструмента маркетинга, несмотря на то что клиент загрузил отчет в свои файлы, квалифицируется как доход от продажи товара. Иными словами, первым методом разграничения является анализ объекта и содержания платежа.

Указанный метод особенно подходит при квалификации платежей за программное обеспечение. В деле *Engineering Analysis Centre of Excellence v. Commissioner of Income Tax*²⁷ Верховный суд Индии выделил четыре категории дел по аналогичным объектам сделки. К первой категории относятся случаи покупки программного обеспечения от нерезидента напрямую конечным пользователем. Вторая категория дел касается программного обеспечения, закупаемого индийскими дистрибьюторами нерезидентов, которые занимаются перепродажей программ. Случаи, где иностранный дистрибьютор, покупающий программное обеспечение у другого нерезидента и реализующий программу на индийском рынке, относятся к третьей категории дел. Четвертая категория рассматривает случаи покупки оборудования с

²⁵ OECD 'Tax treaty characterisation issues arising from E-commerce' (2001) <https://www.rashminsanghvi.com/downloads/taxation/electronic_commerce/OECD_Report_Treaty_Characterisation.pdf>15 дата обращения: 18.12.2025

²⁶ Prasad A, Bhat R 'Domestic and International tax Treatment of Royalties and Fees for Technical Services' (2010) <<https://repository.nls.ac.in/cgi/viewcontent.cgi?article=1103&context=nlsir>>190 дата обращения: 15.02.2026

²⁷ *Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt Ltd v Commissioner of Income Tax* [2021] Supreme Court of India № 8733-8734 of 2018

встроенным программным обеспечением. В рассматриваемом деле суд пришел к обоснованному выводу, что платежи за программное обеспечение, произведенные нерезиденту, не образуют роялти. Однако, если передаются дистрибьюторские права, совмещенные с элементами авторского права, платежи такого рода могут быть отнесены к роялти. Соответственно, хотя объектом транзакции формально является одна и та же программа, платежи по таким сделкам могут оцениваться в налоговом смысле по-разному.

Второй метод, неразрывно связанный с первым методом, рассматривает объем передаваемых прав. Национальное законодательство Казахстана прямо указывает, что платежи за отчуждение прав на интеллектуальную собственность не являются роялти. Например, предоставление доступа к базе данных по поиску санкционных лиц, является простой услугой и доход поставщика услуг является предпринимательской прибылью. Хотя, для создания электронного поискового сервиса последний использовал специальные знания в области программирования, он не передает лицензионные права пользователям. Однако, если заказчику передаются права установить такой поисковый сервис у себя на сервере с использованием программного модуля на основании лицензии, то такой платеж должен быть квалифицирован как роялти. Этот подход наглядно продемонстрирован в анализе рабочей группы ОЭСР, где доходы, связанные с частичной передачей прав или предоставлением права использования рассматриваются как роялти, а платеж от передачи прав собственности больше принимает форму предпринимательской прибыли²⁸.

Третьим методом разграничения является анализ характера использования конечного результата. По мнению Robert D. Brown природа ноу-хау заключается в опыте и нередко демонстрация практического применения ноу-хау и прибыль, полученная от такой деятельности, относятся к прибыли от предпринимательской деятельности²⁹. Такого же подхода придерживается ООН³⁰, который специально подчеркивает, что передача знаний и технологий не равно передаче нематериального актива и такие платежи не могут автоматически относиться к роялти. Необходимо понять способность заказчика самостоятельно использовать полученный результат в деятельности. Если последний воспользовался результатами работ

²⁸ OECD (n 17) 14

²⁹ Robert D. Brown (n13) 231

³⁰ OECD (n1) 361-362

исполнителя, это больше тяготеет к предпринимательской прибыли нежели к роялти³¹.

Предлагаемый четвертый метод нацелен на структурный анализ смешанного договора. ООН³² и ОЭСР³³ согласились, что смешанные договоры должны в принципе разбивать виды услуг и передаваемых имущественных прав с разумным распределением стоимости между ними. Таким образом каждый элемент договора будет регулироваться соответствующими налоговыми нормами. Однако, если договор предусматривает несколько элементов, один из которых существенный в соотношении с прочими (поддерживающие и обособленно не представляют ценности), то платежи за второстепенные элементы должны регулироваться той нормой, которой регулируется основной элемент. Следовательно, рассматриваемый метод может быть применен либо в виде метода раздельной квалификации, либо в виде квалификации основного элемента договора.

Последним методом является метод разграничения через определение «включенных услуг», который ярко демонстрируется в СИДН, заключенном между Индией и США. Страны согласились с тем, что существуют промежуточные виды услуг, которые несут в себе признаки роялти, тесно связанные с ноу-хау и техническими знаниями³⁴. Следовательно, при наличии в договоре специального определения «включенных услуг» стороны могут отнести платежи к иному виду, нежели роялти или предпринимательская прибыль, и применить специальную норму, предусмотренную для указанного вида услуг. Таким образом важно не только изучить СИДН, но и методы разграничения, предлагаемые со стороны ООН и ОЭСР.

В связи с этим, предлагается оценивать каждый платеж, используя методы разграничения, включая: анализ объекта и содержания платежа; анализ объема передаваемых прав; анализ характера использования конечного результата; структурный анализ смешанного договора; метод разграничения через определение «включенных услуг» и иные положения, снимающие сомнения в отношении вида произведенного платежа. Именно с использованием указанных методов стороны могут определить, какие платежи относятся к роялти, какие к предпринимательской прибыли, а какие к смешанному платежу.

³¹ Richard L. Doernberg 'The U.S.-India Income Tax Treaty: Breaking New Ground in Taxing Services Income from Licensing Technology' (1991) < <https://www.jstor.org/stable/20771358> > 7 дата обращения: 16.02.2026

³² UN 'Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries' (2023) < <https://digitallibrary.un.org/record/4092115?v=pdf> > 123, 251 дата обращения: 17.12.2025

³³ OECD (n1) 279-280

³⁴ United States-India Income Tax Treaty (n22)

РАЗДЕЛ 2. НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН: ПРАКТИКА И ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ВОПРОСЫ

2.1. Судебная и административная квалификация выплат в Республике Казахстан

Сложившиеся судебная и административная практика Республики Казахстан квалифицирует трансгрупповые платежи исходя из нескольких точных критериев: передача права использования интеллектуальной собственности либо ее продажа; предоставление знаний или коммерческого опыта; упоминание условий о конфиденциальности в договоре; а также роли основных и дополнительных объектов в смешанных договорах. Такая логика оценки заложена в Налоговом кодексе, где роялти признается платежом за использование или право на частичное использование объектов интеллектуальной собственности³⁵. Тогда как доходы от передачи прав собственности на такие объекты относятся к предпринимательской прибыли. Как видно, на уровне национального права законодатель ясно определил границу между предоставлением права использования и продажей интеллектуальных прав, заложив основу для судебной аргументации.

Административная практика показывает, что, как правило, налоговые органы, как и Министерство финансов, склонны к решению о доначислении, что автоматически приводит к двойному налогообложению. Жалобы налогоплательщиков на всех стадиях рассмотрения в органах управления государственных доходов, включая Министерство финансов, не находят положительного отклика. Судебные дела³⁶ за последние годы показывают, что уведомления в ходе административного делопроизводства часто остаются без изменений. Однако суды разных уровней, включая Верховный суд Республики Казахстан, не всегда оправдывают ожидания налоговых органов и находят нарушения в их действиях.

Первая практика придерживается линии оценки платежей через призму коммерческого опыта и ноу-хау, что приводит к признанию таких платежей в качестве роялти. Ярким примером такой практики можно назвать дело Гербалайф Казахстан, где в ходе рассмотрения дела Управление государственных доходов приходит к выводу, что казахстанская сторона получает от нерезидента конфиденциальную информацию, которая передается в целях обучения местного

³⁵ Налоговый кодекс (п10) ст7

³⁶ ТОО «Грундфос Казахстан» к Департаменту государственных доходов по г.Алматы [2022] СМАС г. Алматы №7594-21-00-4/2066; АО «Кселл» к Департаменту государственных доходов по г.Алматы [2022] СМАС г. Алматы №7594-21-00-4/2130; ТОО «QIWI Kazakhstan» (КИВИ Казахстан) к Департаменту государственных доходов по г.Алматы [2023] СМАС г.Алматы №7594-22-00-4/691; ТОО «Мэри Кэй (Казахстан)» к Департаменту государственных доходов по г.Алматы [2025] СМАС г. Алматы №7594-25-00-4/1131 дата обращения: 12.12.2025

персонала маркетинговым инструментам, разработанным в ходе многолетнего опыта поставщика услуг. Такой вывод налогового органа находит поддержку в Верховном суде, который, опираясь на определения из СИДН и налогового законодательства, прямо определяет указанные платежи в качестве роялти³⁷. Необходимо отметить, что суды разных инстанций трактуют определение ноу-хау не только в рамках национального права, но и используют комментарии ОЭСР с приведением отдельных цитат из международных методических материалов.

Схожий вывод налоговых и судебных органов прослеживается в деле Мэри Кэй (Казахстан), где договор был заключен на оказание консультационных услуг³⁸. Подходящим методом разграничения в данном случае является метод структурного анализа договора, что и сделал суд, приняв во внимание условия договора с учетом буквального значения содержащихся в нем слов и выражений, путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом. В результате суд приходит к выводу, что по условиям соглашения нерезидентом оказываются услуги, в рамках которых передаются профессиональные знания и опыт. Из решения видно, что договор также содержит “заказной” характер услуг, что подразумевает, что казахстанская сторона должна была получить определенный результат. Однако результатом услуг являлись управленческие и маркетинговые советы. Это явно указывает на признаки роялти, приведенные в Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенной между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенных Штатов Америки заключена, ратифицированная Законом Республики Казахстан № 6 14-1 от 26 июня

³⁷ ТОО «Гербалайф Казахстан» к Департаменту государственных доходов по г.Алматы [2023] Верховный Суд Республики Казахстан №6001-22-00-6ап/2712 (2); ТОО «Гербалайф Казахстан» к Департаменту государственных доходов по г.Алматы [2022] Специализированный межрайонный административный суд города Алматы №7594-22-00-4/785; Закон Республики Казахстан от 26 июня 1996 года № 12-1 «О ратификации Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и прирост стоимости имущества», ст12
<<https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/article/details/1574?lang=ru>>

³⁸ “оказание, предоставление или координацию консультационных услуг, по рекламным, юридическим, финансовым и информационным вопросам, консультационных услуг по обработке данных, услуги по поддержке инфраструктуры IST и программного обеспечения, а также прочих подобных услуг, включая консультационные управленческие услуги, в процессе предоставления которых Mary Kay Inc. предоставляет товариществу свои профессиональные знания и опыт в виде анализа различных вариантов, сбора информации о товариществе и ее дочерних предприятиях и филиалах и соответствующих условий работы, предоставляя анализ и рекомендации для принятия решений на исполнительном (руководящем) уровне, которые должны приниматься советом директоров товарищества, а также иные формы консультаций, которые укажет товарищество”. Решение ТОО «Мэри Кэй (Казахстан)» (n27)

1996 года³⁹. Таким образом, можно сделать вывод, что в казахстанской практике консультационные, маркетинговые или управленческие услуги, сопряженные с передачей ноу-хау в виде конфиденциального коммерческого опыта, скорее будут трактоваться в качестве роялти.

Судебную практику по платежам за программное обеспечение и техническое сопровождение можно отнести ко второй линии практики. В деле ТОО «QIWI Kazakhstan» (КИВИ Казахстан)⁴⁰, несмотря на то, что нерезидент передавал результаты обработанных данных, суд указал на то, что нерезидент оказывал услуги посредством программного обеспечения, на которое также был предоставлен доступ казахстанской стороне, тем самым признав основным элементом смешанного договора предоставление прав на использование программного обеспечения. Определение основного и вспомогательного вида услуг прослеживается также в деле Кселл⁴¹. Суд прямо указал, что «приобретение оборудования совместно с неисключительным правом на ПО является основополагающим, а услуги по техническому обслуживанию носят «вспомогательный характер». Это означает, что в судебной практике принят подход к анализу договора в целом, а не только к названию и предмету договора. Если центральным объектом считается передача прав на использование программного обеспечения, и самостоятельная ценность всех остальных видов услуг не может существовать без указанных прав, то такие доходы автоматически относятся к роялти.

Хотя в вышеуказанных делах суды всех инстанций пришли к единому мнению, в деле КаР-Тел⁴² межрайонный суд принял сторону налогоплательщика, указав на то, что единоразовый платеж за оборудование, которое включает программное оборудование для его функционирования, не может быть признан роялти. Хотя в последующем Верховный суд согласился с выводами налогового органа и обосновал доначисление со ссылкой на то, что налогоплательщик учитывал программное обеспечение отдельно как основное средство, а выплата была произведена за предоставление прав на использование программного обеспечения. Однако, в деле Норт Каспиан Оперейтинг Компани Н.В., несмотря на условия

³⁹ Конвенция об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенная между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенных Штатов Америки, ратифицированная Законом Республики Казахстан № 6 14-1 от 26 июня 1996 года ст12<<https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/article/details/1574?lang=ru>> дата обращения: 16.02.2026

⁴⁰ Дело ТОО «QIWI Kazakhstan» (КИВИ Казахстан) (n27)

⁴¹ Дело АО «Кселл» (n27)

⁴² ТОО «КаР-Тел» к Департаменту государственных доходов по г.Астане [2018] Верховный Суд Республики Казахстан №6001-18-00-3Г/70; ТОО «КаР-Тел» к Департаменту государственных доходов по г.Астане [201] Специализированный межрайонный экономический суд города Астаны №7119-17-00-2/4166

смешанного договора, суд принял во внимание доводы эксперта, который указал, что «при оказании услуг хостинга получение дохода происходит от услуг, а не от арендной платы за компьютерное оборудование»⁴³. Суд также сделал ссылку на отчет рабочей группы ОЭСР⁴⁴ и таким образом услуги нерезидента по технической поддержке казахстанской компании признали предпринимательской прибылью. Иными словами, трактовка смешанных договоров исходя из смысла основного элемента не всегда устойчива и подход судебной и административной практики может меняться.

В свою очередь, дело Грундфос Казахстан показывает⁴⁵ насколько важна детализация выполненных услуг и на что необходимо обратить внимание при составлении закрывающих документов. Оценив приведенные в деле акт выполненных работ и инвойс, которые недостаточно раскрывали предоставленные услуги, а также усмотрев связь между рамочным соглашением о предоставлении прав на интеллектуальную собственность и договором на оказание консультационных услуг суд пришел к выводу, что смешанные виды платежей должны быть отнесены к роялти. Иными словами, в решении суда усматривается идея взаимосвязи между основным и вспомогательными элементами предоставляемых услуг. Поскольку консультационные услуги направлены на поддержку основного элемента договоренностей сторон – прав на программное обеспечение и поставку соответствующей продукции, и описания принятых услуг не достаточны. Суд пришел к выводу, что такие услуги дополнительные в отношении основного элемента сделки. Следовательно, детализированные описания оказанных услуг, приведенные в сопроводительных документах, важны и могут служить устойчивой доказательной базой при возникновении споров о необоснованном применении налоговых льгот по СИДН.

Соответственно, судебная и административная практика по таким делам основывается на основных принципах. Административные процедуры нередко склонны к расширительному толкованию услуг нерезидентов, если договор предусматривает передачу нематериального актива либо заключен между связанными сторонами, где передаются конфиденциальные данные. Судебные органы склонны

⁴³ Компания «Норт Каспиан Оперейтинг Компани Н.В.» к Департаменту государственных доходов по Атырауской области [2021] Суд города Нур-Султан № 2-225/2020

⁴⁴ *“The Group agrees that, under the current wording of the OECD Model, this type of transaction gives rise to business profits falling under Article 7. The Group also notes that where a particular convention includes a definition of royalties that covers “payments for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment” or alternative treaty provisions that allow source taxation of “technical fees”, this type of transaction would not give rise to these two types of income under the circumstances and for the reasons presented under category 7, which deals with application hosting”.* смотрите OECD (n 20)26 дата обращения: 22.02.2026

⁴⁵ ТОО «Грундфос Казахстан» (n30)

признавать признаки роялти, когда формальное оказание консультационных, маркетинговых или технических услуг сопровождается передачей данных коммерческого характера, право использования на программные обеспечения или содержит условия о конфиденциальности. Поэтому налогоплательщикам необходимо обратить внимание на детали сделки, такие как, описание услуг, объем и природу данных, если сделка нацелена на их передачу, какие результаты должны получить стороны и как они будут оформлены, экономические роли сторон и прочее. Данный вывод поддерживается изученными судебными делами, где суды могут принять сторону налогоплательщика при условии раскрытия всех деталей сделки и получения достаточных доказательств об отсутствии признаков роялти. Однако, налоговые органы, как правило, делают однозначные выводы если объектом сделки выступает нематериальный актив и усматриваются малейшие условия о конфиденциальности передаваемой информации.

2.2. Типичные методы обоснования платежей

Судебная практика Казахстана показывает, что трансгрупповые платежи рассматриваются через призму доказательной базы. Следовательно, подкрепляющие друг друга документы, в совокупности раскрывающие буквальную цель сделки, должны быть предоставлены при возникновении сомнений. Данный подход согласуется с требованием Налогового кодекса⁴⁶, предписывающим обязательство налогоплательщика по предоставлению подтверждающих документов, а также судебными делами, где сопутствующие доказательства в виде актов выполненных работ, инвойсов и результатов оказанных услуг имели существенное значение для исхода дела.

Соответственно, базовым методом обоснования является договорное разграничение платежей по видам предоставляемых результатов и услуг. Стороны должны на стадии переговоров определить виды объектов интеллектуальной собственности, установить будет ли уступлено право собственности или предоставлено право использования, а также выделить при консультационных услугах или смешанных договорах основные и дополнительные элементы сделки и иные существенные условия⁴⁷. Учитывая четкое разграничение понятия роялти в Налоговом кодексе такой подход является особенно актуальным. В случае передачи нематериального актива стороны должны изначально определить объем передаваемых прав. Следовательно, если имущественные права передаются на праве собственности, возникает предпринимательская прибыль, напротив,

⁴⁶ Налоговый кодекс (n10) ст137

⁴⁷ OECD (n 19) 11

при предоставлении прав использования – роялти. Также, в налоговом законодательстве в отношении консультационных услуг дано достаточно емкое определение⁴⁸, поэтому затруднения в формулировке сервисного либо лицензионного соглашения, отличающегося от консультационных услуг у налогового агента, не должны возникать.

Следующим важным методом можно назвать метод детализации, согласно которому сторонам рекомендуется оформлять закрывающие документы с особой точностью. В деле Грундфос Казахстан суд отметил, что сопроводительные платежные документы не включали детализации и периода оказания услуг. Соответственно, суд отказал в удовлетворении иска налогоплательщика и сделал вывод о наличии признаков роялти. Следовательно, компании должны не только раскрыть суть взаимоотношений в договоре, но и обеспечить, чтобы сопроводительные документы, такие как, акт выполненных работ, инвойс, оформленные результаты услуг, содержали достаточные формулировки, которые позволяют однозначно прояснить природу услуг.

Третьим методом является определение отдельной стоимости для каждого элемента смешанного договора. Международная доктрина⁴⁹, как и казахстанская судебная и административная практика показывают, что при заключении смешанных договоров общая стоимость договора должна быть разумно распределена между разными видами услуг и передаваемых прав. В частности, такой подход можно наблюдать в деле «Норт Каспиан Оперейтинг Компани Н.В.». Судом даны отдельные оценки услугам хостинга и обслуживания, а также лицензионному платежу за программное обеспечение, с выводом об отличии природы указанных выплат в налоговых целях⁵⁰. Вместе с тем, как видно из методического подхода ОЭСР, исключением составляют случаи, когда передаваемые объекты неразрывно связаны и состоят из основного и вспомогательного элементов; в таких ситуациях ко всей сумме может применяться режим основного элемента⁵¹. К аналогичному выводу приходят казахстанские суды разных уровней в делах «Кселл»⁵² и «Грундфос Казахстан»⁵³, где

⁴⁸ «консультационные услуги - услуги по предоставлению разъяснений, рекомендаций, советов и иных форм консультаций, включая определение и (или) оценку проблем и (или) возможностей лица, в целях решения управленческих, экономических, финансовых, инвестиционных вопросов, в том числе вопросов стратегического планирования, организации и осуществления предпринимательской деятельности, управления персоналом» смотрите Налоговый кодекс (n10) n16) ст1 дата обращения: 20.03.2026

⁴⁹ OECD 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' (2022) < https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_57104b3a/0e655865-en.pdf > 153 дата обращения: 12.12.2025

⁵⁰ Дело Компании «Норт Каспиан Оперейтинг Компани Н.В.» (n 36)

⁵¹ OECD (n 19) 16

⁵² Дело АО «Кселл» (n27)

⁵³ ТОО «Грундфос Казахстан» (n30)

приобретение технического оборудования с правом на программное обеспечение сопровождается услугами по техническому обслуживанию. Таким образом, если компании не разграничивают платежи по видам приобретаемых услуг, по объектам и объему прав на нематериальный актив, риски двойного налогообложения и переквалификации увеличиваются.

Четвертый метод основан на анализе объема передаваемых пользователю прав. Как было ранее отмечено, Налоговый кодекс разграничивает понятия роялти исходя из вида передаваемых (предоставляемых) прав, что согласуется с международной практикой. В частности, рабочая группа ОЭСР указывает, что физическое использование продукта в целях хранения данных не должно восприниматься как передача прав на нематериальный актив, и такие платежи должны рассматриваться как предпринимательская прибыль⁵⁴. Так, к аналогичному выводу приходит суд в деле «Норт Каспиан Оперейтинг Компани Н.В», указывая, что прибыль нерезидента от услуг хостинга не является роялти. Вместе с тем, в деле КаР-Тел суд соглашается с доводами налогового органа в отношении доначисления КПН ввиду передачи новых версий программного обеспечения и поддерживает такую квалификацию⁵⁵. Следовательно, важно понять тонкую грань между передачей самостоятельного права на использование с установленного программного обеспечения на личных устройствах и ситуацией, когда переданные права ограничены только эксплуатацией продукта с выводом его результата.

Пятый метод обоснования предполагает оценку коммерческой роли сторон и характера предоставляемых данных. В частности, ярким примером можно назвать дела «Гербалайф Казахстан» и «Мэри Кэй (Казахстан)», где суд обращает внимание на то, что поставщики услуг при формировании консультационных услуг исходили из собственного опыта и передавали конфиденциальные маркетинговые советы, неизвестные третьим лицам. При этом суд оценивает не только предмет договора, но и соглашение о конфиденциальности, акты приемки-сдачи оказанных услуг, инвойсы и квартальные отчеты⁵⁶. Таким образом, на практике недостаточны ссылки только на сервисную природу сделки. Безосновательное отнесение к предпринимательской прибыли доходов

⁵⁴ OECD (n 19) 26

⁵⁵ «Новые версии программного обеспечения ранее поставленного оборудования в бухгалтерском учете ТОО «КаР-Тел» учтено в составе основных средств, так как ТОО «КаР-Тел» имеет право использовать в соответствии с рамочными договорами поставки новые версии программного обеспечения с новыми услугами и функциями, разрабатываемыми компанией Alcatel. В связи с этим, платеж за использование или право использования программного обеспечения согласно подпункту 30) статьи 12 НК признается роялти, а согласно статье 192 НК, доходы в форме роялти признаются доходами нерезидента из источников в Республике Казахстан». Смотрите дело ТОО «КаР-Тел» (n35)

⁵⁶ дело ТОО «Мэри Кэй (Казахстан)» (n27) 5

нерезидента, передающего самостоятельный нематериальный ресурс, сопряженный с передачей коммерческого опыта и ноу-хау, создает риск последующего доначисления КПН у источника выплаты.

Соответственно, типичными методами обоснования платежей из казахстанских источников являются: определение предмета сделки; разграничение права на использование программного обеспечения от передачи прав собственности; приведение в сопровождающих документах детализированного описания оказанных услуг; четкое разграничение стоимости различных объектов сделки в договоре; определение объема передаваемых прав (ограниченное использование либо передача полноценной лицензии на продукт); раскрытие коммерческой роли сторон сделки. Таким образом, следуя указанным методам обоснования, налогоплательщик вполне может снизить риск двойного налогообложения доходов нерезидента.

2.3. Риск двойного налогообложения: казахстанская практика

Согласованный подход стран в отношении налогообложения доходов, возникших в одной из стран, предписаны СИДН⁵⁷. К примеру, согласно СИДН в отношении роялти страна резидентства обладателя роялти имеет преимущественное право на получение налога. Однако, при соблюдении определенных условий страна, где возник доход, также может претендовать на этот налог в пределах ставки, установленной СИДН, как правило не более 10%⁵⁸. В отношении предпринимательской прибыли, в случае соблюдения определенных условий, в частности при отсутствии постоянного представительства в стране, где возникла прибыль, она освобождается от налогообложения⁵⁹. Тот же механизм поддерживается Налоговым кодексом Республики Казахстан⁶⁰, где в отношении роялти при предоставлении документа подтверждающего резидентство, и обоснования того, что получатель роялти является его бенефициарным собственником⁶¹, налогоплательщик вправе самостоятельно применить льготы СИДН в отношении такой прибыли нерезидента. Вместе с тем Налоговый кодекс вводит два дополнительных требования, которые не в полной мере согласуются с международной практикой: первое заключается в том, что нерезидент

⁵⁷ “В настоящее время в Республике Казахстан действуют 53 Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал, заключенных Республикой Казахстан с иностранными государствами”. смотрите <https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/article/details/1574?lang=ru> дата обращения: 13.03.2026

⁵⁸ OECD (n 4) 271-284

⁵⁹ OECD (n 4) 175-177

⁶⁰ Налоговый кодекс (n10) ст667

⁶¹ Julie Rogers-Glabush ‘IBFD International Tax Glossary, 7th Edition’ (2015) <[https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-](https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-05/15_043_IBFD_International_Tax_Glossary_7th_Edition_final_web.pdf)

05/15_043_IBFD_International_Tax_Glossary_7th_Edition_final_web.pdf> 44 дата обращения: 16.02.2026

обязан включить освобожденный доход в налогооблагаемый доход в своей стране, и второе требование заключается в том, что ставка такого налога не должна быть ниже 15%. Не углубляясь в эту часть регулирования, отметим, что пунктом 5 статьи 2 Налогового кодекса на случай возникновения противоречий установлена превалярующая сила международных соглашений. Следовательно, поскольку СИДН не ставит критерием оценки размер ставки налога одной из стран-участниц, возможность применения налоговых льгот привязывать на национальном уровне к ставке налога видится неправомерным. Международные методические материалы ОЭСР и ООН подчеркивают необходимость применения СИДН в целях предотвращения двойного налогообложения и справедливого распределения прав на получение налога между странами. Соответственно, критически важно согласовать национальное право с международной правоприменительной практикой, дабы не ущемлять права резидентов стран-участниц.

Рассмотренные судебные дела показывают, что в Казахстане практика признания дохода нерезидента в качестве роялти происходит довольно часто, и риск перекалфикации остается довольно высоким. Особенно это касается случаев заключения смешанного договора и передачи нематериального актива или ноу-хау в ходе консультационных услуг. При этом в стране резидентства поставщика услуг те же доходы могут быть признаны предпринимательской прибылью либо лицензионным доходом. Следовательно, некорректное применение условий СИДН оказывает прямое влияние на объем налоговой нагрузки в обоих странах в отношении одного и того же дохода. В этой связи, практические комментарии международных организаций довольно широко интерпретируют статьи о видах доходов, тем самым освещая наиболее проблемные категории выплат, и, соответственно, предлагая устойчивые признаки, по которым можно определить существенные критерии тех или иных видов услуг.

Наглядная иллюстрация анализа риска двойного налогообложения представлена в решении по делу «Prime Aviation»⁶². Так, налоговый орган квалифицировал арендные выплаты по субаренде воздушного судна как роялти и произвел доначисление КПН у источника выплаты. Однако, суд со ссылкой на СИДН, заключенный между Правительством Республики Казахстан и Правительством Канады, не поддержал доводы налогового органа. Кроме того, суд проверил факт включения в налогооблагаемый доход нерезидента в Канаде спорного дохода и уплаты соответствующего налога нерезидентом у себя в стране. Таким образом, суд дал комплексную

⁶² АО «Prime Aviation» к Налоговому департаменту по городу Алматы [2014] Апелляционная судебная коллегия по гражданским и административным делам Алматинского городского суда № 2а-6238/14

оценку сложившейся ситуации исходя из требований СИДН. Данное дело является показательным в том, что применение СИДН не может быть односторонним, должны учитываться обстоятельства обеих сторон, в том числе факт уплаты налога в другой стране.

Стоит отметить, что в остальных делах, суды не дали оценку тому факту, что вследствие их решений возможность возникновения двойного налогообложения остается довольно высокой. При этом в таких делах суды, как правило, не проверяют факт уплаты налога второй стороной сделки в стране резидентства. Это означает, что решение судьбы двойной налоговой нагрузки на один и тот же платеж передается в государство резидентства второй стороны. Если соответствующая страна откажется признать спорный доход в соответствии с оценкой казахстанского суда, либо не предоставит право на зачет уплаченного в Казахстане налога, то неустраненная двойное налогообложение фактически останется на налогоплательщиках двух стран. В результате, можно сделать вывод, что СИДН, согласованные между двумя странами, не всегда достигают своей цели по устранению двойного налогообложения.

Отдельно стоит отметить проблему обжалования административных решений налоговых органов, которые урегулированы только в части казахстанского налогообложения и не направлены на устранение двойного налогообложения в целом. Административные процедуры подробно описывают сроки обжалования и документы, на которые можно ссылаться в ходе административной процедуры, однако они направлены прежде всего на оценку правомерности решения административного органа. Соответственно, в Казахстане на этапе рассмотрения административного дела отсутствуют полноценные механизмы оценки и устранения двойного налогообложения. В этом ключе в 2025 году ОЭСР выпустила Сводную информацию о Процедурах взаимного согласования, так называемый «МАР» - Mutual Agreement Procedures. В МАР приводятся механизмы разрешения транснациональных налоговых споров, которые не были разрешены на уровне национального законодательства. При этом в материалах отмечено, что Казахстан еще не заявил соответствующую статистику и регулятивные меры находятся на стадии формирования⁶³. Таким образом, судебная и административная практика Казахстана все еще направлена на внутреннее регулирование указанного вопроса и не содержит достаточно развитых инструментов согласования устранения

⁶³ OECD 'Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures' (2025) <<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/consolidated-information-on-mutual-agreement-procedures-2025.pdf>> 243 дата обращения: 19.01.2026

возможного двойного налогообложения на уровне фискальных органов стран-участниц. Иными словами, в случае возникновения риска двойного налогообложения, казахстанская сторона сделки формально вправе обратиться в налоговый орган с просьбой урегулирования вопроса с компетентным органом другой страны путем взаимного согласования, однако практическая сторона такого механизма еще остается сырой.

Следовательно, на данном этапе для казахстанской стороны риск двойного налогообложения возможно снизить только путем формирования условий договора с оценкой возможных интерпретаций, убедиться в достаточности раскрытия экономической роли сторон, в ходе услуг собирать достаточное обоснование для применения налоговых льгот СИДН, а также моделировать с контрагентом возможность зачета казахстанского налога в стране поставщика услуги. Именно такой подход рекомендуется в методических материалах ОЭСР и ООН. Особенно важно соблюсти указанные рекомендации для трансгрупповых выплат, так как в основном споры в отношении роялти возникают по доходам взаимосвязанной стороны.

РАЗДЕЛ 3. ИЗМЕНЕНИЕ ПРАВИЛ ПО ТРАНСГРУППОВЫМ ВЫПЛАТАМ

3.1. Критерии теста основной цели

Анализ, приведенный в предыдущих разделах, раскрыл влияние на возможность применения налоговых льгот при квалификации платежей в виде роялти или предпринимательской прибыли. Однако, несмотря на формальное соответствие признаков прибыли под определенную статью СИДН, исходя из других критериев в льготах могут отказать. Углубленная проверка включает также цель сделки, экономическую роль каждой из сторон, статус получателя дохода, организационную структуру группы.

Меры по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли внутри страны, утвержденные странами ОЭСР в 2013 году, изменили точку оценки⁶⁴. Если компании до этого могли ограничиться формальными доказательствами, такими как, сбор сертификата резидентства с приведением оговорки о роялти в договоре, после утверждения указанных мер возможность применения льгот стала зависеть от оценки основной цели сделки, экономической роли бенефициара и иных фактических обстоятельств взаимоотношений сторон. Новый инструмент в виде теста основной цели одновременно создает фильтр для проверки применимости льгот и проблему неединообразного правоприменения, особенно при сделках, где смешаны услуги и ноу-хау.

Беккер Йоханнес⁶⁵ и другие⁶⁶ в своих работах показывают, что налоговый риск в мультинациональных группах перераспределяется через границы от филиалов с высокими налоговыми ставками к филиалам с низкими налоговыми ставками. Согласно другим исследованиям, увеличение налоговой ставки в стране на один процент на доходы от патентов уменьшает количество внутригрупповых перемещаемых патентов в него на 7,6 процентов⁶⁷ и приводит к

⁶⁴ OECD 'Action Plan On Base Erosion and Profit Shifting' (2013) <https://www.oecd.org/en/publications/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en.html> дата обращения: 16.02.2026

⁶⁵ Johannes Becker, Niels Johannesen, Nadine Riedel 'Taxation and the Allocation of Risk Inside the Multinational Firm' (Journal of Public economics, 2018) <https://nielsjohannesen.net/wp-content/uploads/BJR2020_JPubE.pdf> 6 дата обращения: 12.12.2025

⁶⁶ S. Juranek, D. Schindler and A. Schneider 'Royalty taxation under tax competition and profit shifting' <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/caje.12682>>1395 дата обращения: 16.02.2026; Dhammika Dharmapala 'What do we know about base erosion and profit shifting?' (Fiscal Studies, 2015) <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>> 427 дата обращения: 22.02.2026; Jiménez A, BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties (2018) 60 <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3215323> дата обращения: 11.12.2025.

⁶⁷ Laurie Ciaramella, 'Taxation and the Transfer of Patents: Evidence from Europe' (European Economic Review, 2023) <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0014292122001921>>3 дата обращения: 16.02.2026

уменьшению патентных заявок на 3,5% – 3,8%⁶⁸. Тогда как снижение налогов на роялти на один процент повышает поток роялти в страну на 6%⁶⁹. Эмпирические данные показывают возможность коррелирования денежных потоков межнациональных групп путем налогового администрирования⁷⁰. В этой связи, Многосторонняя конвенция о реализации мер, связанных с налоговыми соглашениями, для предотвращения размывания налоговой базы и перемещения прибыли⁷¹ дает право выбора инструментов регулирования всем договаривающимся странам. Страны могут принять какие-то условия с оговоркой, а другие принять целиком⁷². Иными словами, введенные минимальные стандарты для стран-участниц выполняют роль фильтра для каждого вида транзакции и, применяя эти стандарты, договаривающиеся страны могут четко регулировать в каждом конкретном случае возможность применения налоговых льгот.

Следовательно, критериями теста основной цели можно указать следующие: существует ли у сторон независимая от налоговой льготы цель заключения сделки; существует ли обоснованная предпосылка, указывающая на определенную роль поставщика услуги, и соответствует ли его роль результату выполненных работ; достаточно ли доказательств того, что получатель дохода окончательный владелец либо платеж несет в себе признаки транзитного платежа; соответствует ли в совокупности условия договора, платежи и полученный результат с налоговой квалификацией. Анализ круга указанных обстоятельств поможет оценить, насколько соответствуют требованиям СИДН транзакции, требующие налоговой льготы.

Необходимо отметить, что тест основной цели имеет двойственную природу⁷³: с одной стороны это антиабыззный тест для бизнеса, с другой стороны он может стать инструментом субъективной

⁶⁸ Fabian Gaessler, Bronwyn H. Hall, Dietmar Harhoff 'Should there be lower taxes on patent income?' (National Bureau of Economic Research, 2019) <https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24843/w24843.pdf> 7 дата обращения: 17.03.2026

⁶⁹ Olena Dudar, Christoph Spengel, Johannes Voget 'The Impact of Taxes on Bilateral Royalty Flows' (Economics, 2015) <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2641756> 23 дата обращения: 16.02.2026

⁷⁰ OECD, A Decade of the BEPS Initiative (2025) https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/10/a-decade-of-the-beps-initiative_d6b0d93a/32096fd3-en.pdf 72 дата обращения: 14.12.2025.

⁷¹ OECD, Multilateral convention to implement Tax treaty related measures to prevent Base erosion and Profit shifting (2016) <<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>> 13 дата обращения: 17.12.2025

⁷² Reuven S. Avi-Yonah, Haiyan Xu 'A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits' (Michigan Journal of International Law, 2018) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/mjil39&id=167>> 163 дата обращения: 09.03.2026

⁷³ Robert J. Danon 'The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!' (Bulletin for international taxation, 2020) <<https://api.unil.ch/iris/server/api/core/bitstreams/eab87bd6-708c-4d6a-aa2a-283790bf3726/content>> 243 дата обращения: 13.12.2025

оценки возможности применения налоговых льгот для налоговых органов. Основной спор заключается в том, чтобы тест основной цели оставался юридическим операционным тестом с четкими критериями оценки⁷⁴, и не сводился к взвешиванию намерений, не принимая во внимание доказуемые факты⁷⁵. С этой целью бизнес должен формировать условия договора исходя из его традиционного толкования с обозначением четких целей, что сформирует твердую доказательную базу⁷⁶. Таким образом, риск возможности применения двойных стандартов снизится с увеличением шансов признания правомерности льготы для целей конкретной статьи СИДН.

Традиционно, вопросы, связанные с налогообложением платежей за ноу-хау, регулируются статьей 12 СИДН, тогда как за услуги внедрения, поддержки и обычной предпринимательской прибыли – статьей 7 СИДН (путем применения теста основной цели)⁷⁷. Проблема налогообложения начинается, когда эти два вида прибыли выплачиваются по одному и тому же договору единым платежом. Смешанный тип договора может одновременно предусматривать продажу лицензии, внедрение, адаптацию и обучение персонала за единую цену без разбивки на виды платежей. Именно такие договоры приводят к спору о природе прибыли и налоговые органы подвергают сомнению решение бизнеса о применении СИДН ссылаясь на⁷⁸:

1. Компания указывает на роялти, однако платит за оказанные услуги создавая искусственную оболочку и избегая налога у источника выплаты;

2. Формально контракт выполняет требования СИДН, но конечный получатель дохода не подтверждается документально либо получает прибыль через сквозные платежи (через посредника).

Таким образом, квалификация прибыли по СИДН и тест основной цели неразрывно связаны, чем меньше доказательной базы, тем больше риск переквалификации. Особенно это важно при выплатах за ноу-хау, нематериальный актив и сопутствующие услуги, поскольку именно при смешанных договорах возникают сомнения в отношении природы дохода и его налоговой квалификации.

⁷⁴ Craig Elliffe 'The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?' (World Tax, 2019) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/wldtxjrn2019&id=44>> 54 дата обращения: 16.02.2026

⁷⁵ Stef van Weeghel 'A Deconstruction of the Principal Purposes Test' (World Tax, 2019) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/wldtxjrn2019&id=1>> 7 дата обращения: 3 28.02.2026

⁷⁶ Joel Cooper, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra 'Transfer Pricing and Developing Economies A Handbook for Policy Makers and Practitioners' <<https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/53d1a833-ee48-5e71-b7f1-5237ae1a0cb4>> 205 дата обращения: 18.03.2026

⁷⁷ UN (n 5) 14,21

⁷⁸ OECD (n 4) 57-59; 761

3.2. Зарубежная практика применения теста основной цели

Рассмотренные выше критерии теста основной цели находят отражение и в зарубежной судебной практике для выявления серых механизмов для получения налоговых льгот. Внедренный инструмент прежде всего дает обоснование при возникновении сомнений в отношении цели сделки и соответствия признаков объекта с его налоговой квалификацией. В этом направлении существенные споры возникают при заключении договора в целях получения налоговой выгоды, предоставление льготы третьим лицам не являющимися бенефициарами дохода, при искусственно созданных цепочках транзитных выплат, которые явно указывают на абьюзивное применение условий СИДН. Именно в таких делах, можно наблюдать положительную роль теста основной цели, который выявляет точные отклонения от требований применения СИДН.

Одним из показательных примеров отказа в льготах можно назвать «датские дела»⁷⁹, которые демонстрируют причины отказа в льготах по причине получения дохода посредником, не имеющим самостоятельной экономической роли, а прибыль транзитом переходили к третьим лицам. Масштаб воздействия такого регулирования на бизнес существенный. В датском деле доначисление удерживаемого налога у источника составил порядка 124 миллиона евро и причиной тому было как раз в том, что получатель дохода был транзитной точкой в цепочке платежей. Вместе с тем, Общим судом Европейского союза в деле группы Mead Johnson⁸⁰ основываясь на анализе внутригрупповой структуры, передающий интеллектуальное собственность между связанными компаниями, поставила под сомнение решение группы об уплате роялти в стране источника дохода. Существенным условием оказалось то, что группа компаний основываясь на внутригрупповые взаимоотношения могли использовать преимущество уплаты роялти в Гибралтаре.

Важно отметить, что в европейских судебных делах прослеживается строгий антиабьюзный механизм, который можно использовать для оценки транснациональных выплат связанных сторон за ноу-хау, консультационные и иные услуги. Анализу подвергаются все стороны сделки и, если одна из сторон неправомерно получает доход, без выполнения определенной существенной роли в цепочке транзакций, может последовать отказ в льготах СИДН. Зарубежный опыт показывает, что важно не только собрать

⁷⁹ Объединенные дела Østre Landsret, Vestre Landsret - Denmark) - N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v Skatteministeriet [2022] Grand Chamber C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16

⁸⁰ Case number T-508/19 Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd and Others v European Commission ECLI:EU:T:2022:217 < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:62019TJ0508>

доказательства по результатам услуг, оформить сопровождающие документы, соответствующие требованиям и формулировкам СИДН, но и подтвердить его экономическую роль получателя дохода в совершенной сделке.

Аналогично европейским делам, индийские налоговые органы также находят поддержку в судах при отказе в предоставлении льгот по причине получения прибыли посредником и совершение сделок без объективных коммерческих целей. Однако, интересно то, что суды особо подчеркивают, что положения Многосторонней конвенции включая теста на основную цель не может применяться налоговыми органами при отсутствии надлежащей внутренней имплементации во внутреннее право. То есть должны быть разработаны дополнительные внутренние инструменты, проведены разъяснительные работы, список возможных, объективных фактов, указывающие на применимость теста и только после этого государство вправе отказывать в применении льгот СИДН. При таком подходе произвольный отказ в налоговой льготе будет более или менее предсказуемой. Следовательно такая практика внедрения была бы полезно всем странам, включая Казахстан.

Для казахстанской практики указанные выводы могут служить отличным ориентиром. Как видно, Казахстан уже внедрил механизм получения налоговой льготы при транзитном характере платежа⁸¹, но европейских делах подчеркивается анализ самостоятельной экономической роли бенефициара дохода. Следовательно, исходя из зарубежной практики можно сформировать два ключевых ориентира: первое, при отсутствии экономической целесообразности сделки и самостоятельной экономической роли бенефициара налоговые льготы не могут быть предоставлены; второе, право применения льготы не может ограничиваться налоговыми органами без определенных критериев оценки. Указанные два ориентира служат основой для исследования теста основной цели в казахстанских реалиях.

⁸¹ “При выплате дохода в виде вознаграждения окончательному получателю дохода через посредника налоговый агент вправе применить освобождение или сниженную ставку подоходного налога, предусмотренную международным договором с государством, резидентом которого является такой окончательный получатель, при одновременном выполнении следующих условий...” смотрите Налоговый кодекс (п10) п2 ст706

РАЗДЕЛ 4. ДОГОВОРНАЯ И ДОКАЗАТЕЛЬНАЯ БАЗА ТРАНСГРУППОВЫХ ВЫПЛАТ

4.1. Выбор подходящей статьи СИДН к трансгрупповым выплатам

В предыдущих разделах исследования были приведены критерии квалификации дохода, методы его разграничения и особое значение теста основной цели при оценке возможности применения налоговых льгот. Практическое продолжение исследования требует сформировать рекомендации для выбора подходящей нормы СИДН при трансгрупповых платежах. Как видно, выбор определенной статьи не может исходить лишь из предмета договора. Международные методические материалы и административно-судебная практика показывают, что стороны сделки должны комплексно оценить за что производится платеж; будет ли передан нематериальный актив; носит ли он конфиденциальный характер и признаки ноу-хау; в чем выражается фактический результат; будет ли сформировано техническое задание; будет ли договор включать права на объекты интеллектуальной собственности и иные виды сопроводительных услуг, а также иные существенные аспекты, которые могут повлиять на однозначность применяемой нормы СИДН. В результате такой оценки, в зависимости от объема передаваемых прав или фактического результата, одна и та же формулировка договора может быть отнесена либо к роялти, либо к предпринимательской прибыли, или к иному виду дохода, предусмотренному СИДН.

Обычно платежи за ноу-хау, лицензию на программное обеспечение или иные виды нематериальных активов, как правило, подлежат отнесению к статье о роялти. Описание роялти, приведенное в материалах ООН⁸² исходит из типовой формы модельной конвенции, согласно которой роялти представляют собой платежи за использование или право использования авторских прав, патентов, секретных формул или коммерчески ценных процессов, основанных на опыте предоставляющей стороны. Дополнительно, подход Модельной конвенции в отношении статуса бенефициарного собственника дохода особенно важен. Так, предполагается, что, роялти не выплачиваются третьей стороне, которая выступает как промежуточное звено в транснациональных платежах⁸³. То есть, если нематериальный объект

⁸² "The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broad casting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience" смотрите UN (n 5) 21

⁸³ Hugh J. Ault, Brian J. Arnold 'Comparative Income Taxation: A Structural Analysis' (Kluwer Law International, 1997) <

сделки вполне отвечает признакам роялти, но получатель дохода напротив является агентом либо иным посредником бенефициарного собственника, то отнесение платежа к статье о роялти становится спорным.

Вместе с тем, казахстанский подход заметно отличается от указанного. Обновленный Налоговый кодекс Казахстана предусматривает отдельную статью⁸⁴, которая позволяет применять СИДН к прибыли, оседающей у посредника при условии раскрытия всей цепочки получателей дохода включая конечного бенефициара. При этом важно упомянуть в договоре наименование посредника, суммы выплат и вознаграждений посреднику и суммы вознаграждения по каждому окончательному получателю вознаграждения через посредника. По сути, это важный шаг навстречу бизнесу со стороны государства, который предотвращает развитие теневых схем для применения налоговых льгот в межнациональных группах.

В свою очередь, как правило, обычные услуги подпадают под регулирование статьи о предпринимательской прибыли. Однако, затруднения возникают при смешанных договорах, где наряду с услугами, могут быть предусмотрены дополнительные условия тяготеющие к признакам роялти или технических услуг. Известно, что в ряде СИДН⁸⁵ существуют отдельные условия о «включенных услугах», в числе которых могут быть консультационные услуги, услуги по техническому сопровождению и иные виды услуг. Соответственно, рекомендуется обращать внимание на конкретные условия СИДН и убедиться, что соглашение не включает каких-либо специальных норм, предусматривающих исключение из общего правила.

Особенно важно оценить регуляторные требования в отношении смешанных договоров. Договоры, охватывающие лицензию, внедрение, адаптацию под местный рынок, обучение персонала, могут

https://books.google.kz/books?id=Qu8RlyHtYxAC&printsec=frontcover&redir_esc=y#v=onepage&q=royalty&f=false 547 дата обращения: 15.12.2025

⁸⁴ «При выплате дохода в виде вознаграждения окончательному получателю дохода через посредника налоговый агент вправе применить освобождение или сниженную ставку подоходного налога, предусмотренную международным договором с государством, резидентом которого является такой окончательный получатель, при одновременном выполнении следующих условий...» смотрите п2 ст706 Налогового кодекса

⁸⁵ Tax Convention with the Republic of India (1991) <<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf>> 17; Agreement Between the Government of Canada and the Government of the Republic of India for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital (1997) <<https://www.treaty-accord.gc.ca/text-texte.aspx?lang=eng&id=102409>> Art12 дата обращения: 16.02.2026; Bain K, Krever R, Westhuysen A The Influence of Alternative Model Tax Treaties on Australian Treaties (2011) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/austraxrum26&id=31>> 43 дата обращения: 17.12.2025; Morena A 'Taxing Cross-Border Services: Two LATAM Experiences and a Couple of Conclusions for the (Developing) World' (2019) <<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1341&context=ftr>> 15 дата обращения: 16.02.2026

вызвать затруднения при проверке с точки зрения налоговых критериев. В отчете рабочей группы ОЭСР⁸⁶ отдельно отмечается необходимость разделения стоимости разных элементов смешанного договора путем разумного распределения суммы. С практической стороны данная рекомендация видится обоснованным решением, при котором стороны получают возможность определить отдельную статью под каждый вид произведенной транзакции, и, соответственно, все сопроводительные документы будут поддерживать единую линию. Однако, не всегда стороны имеют возможность таким образом отделить услуги от нематериального объекта. К примеру, услуги по предоставлению права использования фирменного наименования и услуги по обучению местного персонала маркетинговым инструментам продаж свойственным только этому бренду. В таких случаях, стороны обязаны определить статью в отношении второстепенных услуг, исходя из основного элемента сделки. Поэтому важно определить применимую статью на этапе планирования сделки.

Отдельно стоит остановиться на смешанных договорах, предусматривающих передачу прав на использование программного обеспечения. Так как данный вид договоров вызывают частые споры, в Руководстве ООН по ведению переговоров о двусторонних налоговых соглашениях между развитыми и развивающимися странами указано следующее «...поскольку программное обеспечение часто предоставляется в рамках «смешанных контрактов», включающих услуги или материальные товары, если страны-участницы соглашаются включить альтернативное положение в двусторонний договор, им рекомендуется обсудить точный объем этого положения»⁸⁷. То есть, раскрытие в договоре объема передаваемых прав, облегчит последующее определение налоговой судьбы соответствующего платежа. Если платеж будет произведен за право использования программного продукта, будет отнесен к статье о роялти, а если использование ограничивается технической поддержкой, например, формированием отчета на онлайн платформе, то платеж будет отнесен к предпринимательской прибыли. Такой подход применим даже в тех случаях, когда речь идет о сложном программном обеспечении.

Стороны сделки обязаны также оценить риск появления постоянного учреждения нерезидента, вследствие чего применимая статья может кардинально измениться. Несмотря на соблюдение всех вышеуказанных рекомендаций и составление всех необходимых документов, если выплаты эффективно связаны с постоянным представительством нерезидента, то платежи в виде роялти могут быть

⁸⁶ OECD (n20) 26

⁸⁷ Un (n26)

переквалифицированы и облагаться как предпринимательская прибыль⁸⁸.

Таким образом, при выборе применяемой статьи СИДН стороны должны оценить следующие пять вопросов: во-первых, что получит заказчик: право на использование; право собственности на нематериальный актив; доступ к ноу-хау; или определённый результат услуги; во-вторых, является ли получатель дохода посредником или бенефициарным собственником дохода; в-третьих, предусматривает ли договор несколько элементов или взаимосвязанные элементы; в-четвертых, содержит ли СИДН специальную норму для рассматриваемого предмета сделки; в-пятых, имеются ли признаки постоянного представительства у поставщика услуг. Путем ответа на указанные вопросы, стороны сделки могут определить подходящую статью СИДН и решать вопросы налогообложения либо применения налоговых льгот в отношении доходов нерезидента.

4.2. Рекомендуемая двухэтапная модель формирования доказательной базы

Как показывает административная и судебная практика, при проверке важно предоставлять не только договор, но и все сопутствующие документы. Основной ценностью настоящего исследования является формирование практически применяемого списка доказательной базы. Такой обоснованный подход и понимание целей каждого документа могут значительно снизить риск переквалификации платежа и двойного налогообложения. Особенно это важно при трансгрупповых платежах, так как именно они в основном являются предметом спора в рассмотренных судебных делах. Следовательно, даже при формально верном определении статьи СИДН, при недостаточном сборе целостной доказательной базы применение льготы может вызвать определенные споры.

В связи с этим, в целях уменьшения риска переквалификации и отказа в льготе компании могут использовать модель действий, состоящую из двух этапов:

- 1) Сбор досье для теста основной цели**, которое позволит заранее зафиксировать коммерческую цель сделки, структуру платежей, включая:
 - Описание бизнес-модели группы компаний, причины совершения определенной сделки (обладание одним участником определенных авторских прав, исключительных знаний, управленческой функцией, и прочее);
 - Описание коммерческой функции получателя прибыли (обладатель прав интеллектуальной собственности, прав на

⁸⁸ OECD (n4) 284-285

- управление активами группы, выполняющий контрольную функцию внутри группы и прочее);
- Схема распределения бюджета внутри группы, ключевой персонал, распределение прав и обязанностей, распределение расходов на развитие, адаптацию и прочее;
 - Если платежи транзитные, описание причин их использования, по возможности с подтверждением политики ведения бизнеса, и формирования ценовой политики той или иной услуги. Не будет лишним указать в договоре наименование посредника, суммы выплат и вознаграждений посреднику и суммы вознаграждения по каждому окончательному получателю вознаграждения через посредника.

2) Сбор пакета доказательной базы:

- Для ноу-хау это может включать конфиденциальные условия передачи, наличие у одной из сторон особых знаний, существенных для развития бизнеса, зарегистрированных патентов, результаты отдельных исследований, политика, предусматривающая единые управленческие решения;
- Для услуг важно иметь техническое задание со стороны заказчика, график оказания услуг, акты выполненных работ с четкой привязкой техническому заданию, с разбивкой на виды услуг, отчеты исполнителя либо переписку, свидетельствующую о том, что исполнитель фактически оказывал услуги, а также результат услуг (если применимо);
- Для смешанных договоров особенно важно разделение услуг от роялти. Этого можно добиться путем разделения услуг на этапы, четкого определения стоимости каждого вида услуг и ноу хау, а также формирования ясного механизма передачи данных и результатов услуг.

Практическая ценность предложенной модели состоит в том, что стороны сделки могут еще на этапе структурирования сделки оценить возможность поэтапного формирования доказательной базы. В рассмотренных случаях видно, что компании оценивали риски постфактум и были вынуждены при отсутствии достаточных доказательств признать неправомерное применение налоговых льгот. На практике, компании-участники межнациональных групп подписывают шаблонные соглашения, разработанные холдинговой организацией. В таких условиях применение двухэтапной модели будет хорошим инструментом для оценки готовности группы к снижению риска доначисления. Иными словами, речь идет об обоюдных согласованных процедурах, и поэтапной целенаправленной работе обеих сторон сделки, где логический выстроенная цепочка действий

создает фактические результаты, точно совпадающие с признаками выбранной статьи СИДН.

Предложенная двухэтапная модель полезна тем, что покрывает сразу два риска: (а) снижает риск переквалификации и двойного налогообложения; (б) позволяет заранее подготовить фильтр - тест основной цели с достаточной доказательной базой на случай проверки со стороны контролирующих органов любой из сторон транснациональных транзакций. Таким образом, предложенная практическая двухэтапная модель должна выступить в качестве руководства при структурировании трансгрупповых сделок, сопряженных с ноу-хау, консультационными услугами, услугами по техническому сопровождению, а также при передаче прав на программное обеспечение и при заключении иных смешанных договоров с взаимосвязанными элементами.

4.3. Основные рекомендации, направленные на снижение риска переквалификации и двойного налогообложения

Исследованные материалы позволяют сделать вывод о том, что, когда речь идет о трансгрупповых платежах, риск доначисления возникает не во время камеральной проверки, а значительно раньше - на этапе переговоров. А именно при формировании условий сделки, определении объекта сделки, объема передаваемых прав, результата услуг, и при согласовании иных существенных условий договора.

При этом пришло понимание, что формальное указание на роялти в тексте соглашения никак не снижает риск переквалификации и без логически выстроенной доказательной базы применение налоговой льготы будет оставаться под вопросом.

Предлагается следующий комплекс рекомендаций для минимизации указанного риска.

Первое, стороны должны произвести анализ целей сделки с определением экономического содержания, не противоречащего с условиями договора. Категорически не рекомендуется указывать в качестве основного элемента смешанного договора консультационные услуги, если в ходе их оказания будут переданы знания, основанные на опыте и составляющие коммерческую ценность. И напротив, если оказание услуг производится без передачи нематериального актива, а только с его использованием, то условия договора и сопроводительные документы должны поэтапно раскрывать такие детали. Такой подход особенно важен для трансгрупповых платежей, так как именно взаимосвязанные стороны чаще используют рамочные соглашения и проводят по одному и тому же основанию различные виды платежей.

Второе, разумное распределение стоимости элементов смешанного договора позволит исключить будущие споры. Для этой

цели, возможно, сторонам стоит разработать политику формирования цен внутри группы и, со ссылкой на согласованный механизм, определять в договоре стоимость каждого объекта сделки. Такой подход снизит риск применения статьи основного элемента ко всей цепочке выплат. Международные материалы ОЭСР и ООН, а также казахстанские судебные дела показывают, что природа объекта сделки может не приниматься во внимание если основной элемент сделки в значительной степени тяготеет к другой статье СИДН.

Третье, сторонам рекомендуется приводить в договоре детализированное описание нематериального актива с указанием объема получаемых прав. В налоговых целях важно понимание различий между передачей полного права собственности, передачей прав на использование, предоставление доступа к программе или ее сервисного обслуживания и предоставления обновлений к продукту. Особенно это важно для онлайн продаж, хостинга, онлайн сервисов, где объем прав легко смещается. Споры возникают при отсутствии четких разграничений не только стоимости, но и объема передаваемых прав, так как именно здесь проходит тонкая грань между предпринимательской прибылью и роялти.

Четвертое, сторонам необходимо подтвердить экономическую роль получателя прибыли. Договор между взаимосвязанными сторонами особенно подвержен признакам создания искусственных взаимоотношений и стремления получить налоговую льготу. Поэтому формальный сбор доказательной базы при отсутствии самостоятельного обоснования функции бенефициарного собственника прибыли является особенно рискованным. В этой связи в преамбуле договора целесообразно подчеркнуть накопленный опыт или особые права, принадлежащие только этому участнику группы. При отсутствии такого обоснования на примере датских дел и логики теста основной цели можно утверждать, что в последующем риск переквалификации дохода достаточно высокий.

Пятое, оформление сопутствующих документов является не мало важным фактором в данном вопросе. Акты выполненных работ, счета на оплату, ежеквартальные отчеты, протоколы встреч и различные переписки должны содержать детали оказанных услуг. Более того, вся документация должна образовать единую линию подтверждения, подкрепляющую условия договора. Судебная практика Казахстана показывает, что отсутствие таковых подтверждений приводит к доначислению налогов и двойному налогообложению.

Шестое, при трансгрупповых сделках стороны должны также учитывать риск возникновения постоянного учреждения в Казахстане. Статья СИДН о роялти прямо указывает, что при появлении постоянного учреждения в стране-источнике дохода, все платежи

должны регулироваться иными соответствующими статьями соглашения. Следовательно, стороны должны постоянно мониторить сроки физического присутствия персонала поставщика услуг в стране-источника дохода, наличия оборудования или офиса в этой стране, и иные факты, прямо указывающие на необходимость регистрации постоянного учреждения нерезидента. Недостаточный контроль этого вопроса сопряжен с риском переквалификации транзакций в иной вид статьи СИДН и отказа в предполагаемых налоговых льготах.

Седьмое, необходимо выстроить четкий алгоритм взаимодействия сторон, предшествующий выплате дохода. Стороны должны убедиться в возможности получения сертификата резидентства в необходимый срок, в том, будет ли он соответствовать требованиям Налогового кодекса, существуют ли документы, подтверждающие бенефициарного собственника дохода, составлены ли внутренние документы для обоснования формирования цен тех или иных элементов смешанной сделки и прочее. В случае недостаточности доказательной базы, такой подход позволит сторонам предпринять корректирующие меры.

Наконец, стороны должны произвести обоюдную оценку налогового законодательства своих стран и оценить возможность применения налоговой льготы по СИДН. Наилучшим подходом будет моделирование ситуаций, при которых страна-источника дохода откажет в освобождении прибыли от налогообложения и стороны должны понимать возможность зачета уплаченной в первой стране суммы налогов в стране получателя прибыли. Такой подход позволит сторонам сделки предотвратить возможный факт двойного налогообложения.

Таким образом, в целях снижения риска отказа в применении льгот стороны сделки должны принять во внимание следующие основные рекомендации: условия договора должны отражать реальную цель его заключения; стоимость каждого элемента смешанного договора должна определяться отдельно; объем передаваемых прав должен быть детально раскрыт; экономическая роль бенефициарного собственника прибыли должна быть убедительной; сопроводительные документы должны раскрывать суть взаимоотношений; должен проводиться анализ признаков постоянного учреждения; необходим обзор налоговых норм обеих стран с учетом возможного двойного налогообложения. Соблюдение указанных рекомендаций снижает не только риск возникновения налогового спора, но и обеспечивает устойчивую позицию сторонам трансгрупповой сделки при оценке налоговой нагрузки в цепочке прибыли.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Целью настоящего исследования являлось, как изучение правовой природы доходов транснациональных групп в отношении ноу-хау, программных продуктов и смежных услуг, так и разработка конкретных рекомендаций для снижения риска двойного налогообложения. Как видно, налоговые органы подвергают сомнению выплаты между связанными сторонами, которые подкрепляются лишь условиями договора. На практике казахстанская сторона должна документально раскрыть всю цепочку взаимодействия, включая переписку, счета на оплату и результаты оказанных услуг. Полнота доказательной базы в виде описания характера получаемого результата, экономической роли и статуса бенефициарного собственника, а также наличия разумной цели сделки, не связанной исключительно с получением налоговой льготы, благоприятно оценивается со стороны проверяющих органов.

В ходе исследования установлено, что экономическое содержание сделки, подтвержденное разграниченными и ясными условиями, особенно важно при заключении смешанных сделок. Если предметом сделки выступают консультационные услуги, сопряженные с ноу-хау или коммерческим опытом, при проверке налоговые органы делают однозначный вывод в сторону статьи о роялти. При этом, если сторона предоставляет разумные подтверждения того, что в рамках услуг поставщиком не были использованы специальные знания и он не передал их как самостоятельный результат услуг возможность применения статьи о предпринимательской прибыли возрастает. Сложности возникают в случаях, когда стоимость по видам предоставляемых услуг и нематериального актива не разграничена. Как показывает практика, именно такие договоры в наибольшей степени подвергаются риску двойного налогообложения.

При анализе административной и судебной практики были выявлены шаблонные подходы государственных органов в отношении доходов нерезидента, являющегося частью единой группы компаний, где выплаты производились в связи с предоставлением программного обеспечения, конфиденциальных коммерческих данных, маркетинговых подходов и иных элементов. Суды часто исходят из того, что консультационные услуги основаны на накопленном опыте, что несет в себе явные признаки ноу-хау, и, соответственно, такие выплаты должны быть признаны роялти. При этом суды в целях подтверждения своих доводов ссылаются на сопровождающие документы сделки, такие как акты выполненных работ, отчеты и счета на оплату. Следовательно, одним из главных выводов исследования является то, что недостаточно стабильная доказательная база

повышает риск переквалификации дохода нерезидента и доначисления налоговых сумм.

Значимой частью исследования стал обзор статей СИДН, регулирующих роялти и предпринимательскую прибыль. В работе раскрыты особенности применения каждой из указанных статей и обстоятельства, на которые необходимо обратить внимание при выборе регулирующей нормы. Был сформирован ряд вопросов, ответы на которых дают четкую картину возможности получения налоговой льготы. Дополнительно был исследован тест основной цели сделки, который был внедрен ОЭСР в целях оценки правомерности применения льготы СИДН. Эти антиабузные стандарты направлены на глубокий анализ экономического содержания и цели сделки, статуса и роли сторон, которые исключают намерения по получению налоговой выгоды. Вместе с тем важно отметить, что тест основной цели не должен стать произвольным инструментом оценки, он должен основываться на четких критериях и доказуемых фактах, позволяющих сделать однозначные выводы.

Важной частью исследования стало рассмотрение риска двойного налогообложения. Тот факт, что Казахстан все еще на стадии разработки процедур взаимного согласования, показывает, что регулирование таких рисков остается во многом на сторонах сделки. Взаимодействия с фискальными органами других стран пока находится на уровне развития, и тем самым случаи вынесения отрицательного решения бизнесу приходится сталкиваться с риском двойного налогообложения и предлагаемые СИДН инструменты местами неэффективны.

По результатам исследования разработана двухэтапная модель доказательной базы. Первый этап основан на тесте основной цели и раскрывает требования к досье, которое служит основой для взаимной оценки уровня риска двойного налогообложения. Второй этап направлен на сбор доказательной базы, которая дает устойчивую позицию сторонам при налоговой проверке в любой из стран, где участник транснациональной группы базируется. Таким образом, налогоплательщик может уже на стадии переговоров оценить возможность применения налоговых льгот и согласовать с участниками группы поэтапный сбор доказательной базы.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что исследование полностью раскрыло гипотезу о высоком риске переквалификации трансгрупповых выплат. Следуя методам и рекомендациям, описанным в исследовании, участники транснациональных групп могут существенно снизить риск двойного налогообложения и выбрать подходящую статью СИДН, применяя двухэтапную модель, основанную на тесте основной цели

БИБЛИОГРАФИЯ

Первичные источники

Международные договоры

1. Agreement Between the Government of Canada and the Government of the Republic of India for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and on Capital (1997) <<https://www.treaty-accord.gc.ca/text-texte.aspx?lang=eng&id=102409>> Art12
2. OECD 'Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting' (OECD Publishing 2016) <<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>>
3. –'Model Tax Convention on Income and on Capital (Full version)' (OECD Publishing, Paris, 2017) <https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html>
4. Tax Convention with the Republic of India (1991) <<https://www.irs.gov/pub/irs-trty/india.pdf>>
5. UN, 'Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries' (2021) <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf>

Нормативно-правовые акты Республики Казахстан

1. Налоговый кодекс Республики Казахстан (2025) <<https://adilet.zan.kz/rus/docs/K2500000214>>
2. Закон Республики Казахстан № 6 14-1 от 26 июня 1996 года «О ратификации Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенная между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенных Штатов Америки» <<https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/article/details/1574?lang=ru>>
3. Закон Республики Казахстан от 26 июня 1996 года № 12-1 «О ратификации Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и прирост

<<https://www.gov.kz/memleket/entities/kgd/press/article/details/1574?lang=ru>>

Судебные дела

1. Специализированный межрайонный административный суд г. Алматы №7594-21-00-4/2130 от 10 февраля 2022 года
2. Алматинский городской суд № 2а-6238/14 от 22 октября 2014 года
3. Case number T-508/19 Mead Johnson Nutrition (Asia Pacific) Pte Ltd and Others v European Commission ECLI:EU:T:2022:217 < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:62019TJ0508>>
4. Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt Ltd v Commissioner of Income Tax [2021] Supreme Court of India № 8733-8734 of 2018 <<https://indiankanoon.org/doc/170521216/>>
5. Joined Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, *N Luxembourg 1 and Others v Skatteministeriet* EU:C:2019:134 < <https://infocuria.curia.europa.eu/tabs/document?source=document&pageIndex=0&docid=211053&doclang=EN&text=&cid=1792278>>
6. Суд города Нур-Султан № 2-225/2020 от 14 апреля 2021 года
7. Верховный Суд Республики Казахстан №6001-22-00-6ап/2712 от 21 июля 2023 года
8. Специализированный межрайонный административный суд г. Алматы №7594-21-00-4/2066 от 14 февраля 2022 года
9. Верховный Суд Республики Казахстан №6001-18-00-3Г/70 от 12 февраля 2018
10. Специализированный межрайонный административный суд г. Алматы №7594-25-00-4/1131 от 16 мая 2025 года
11. Специализированный межрайонный административный суд г. Алматы №7528-21-00-3ж/869 от 10 июня 2022 года
12. Специализированный межрайонный административный суд г. Алматы №7594-22-00-4/691 от 27 мая 2022 года

Официальные документы и руководства международных организаций

1. OECD 'Tax treaty characterization issues arising from E-commerce' (2001) <https://www.rashminsanghvi.com/downloads/taxation/electronic_commerce/OECD_Report_Treaty_Characterisation.pdf >
2. –'Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting' (OECD Publishing 2013) < https://www.oecd.org/en/publications/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67.html >

3. –'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', 2022 <
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2022/01/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_57104b3a/0e655865-en.pdf >
4. –'A Decade of the BEPS Initiative' (2025) <
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/10/a-decade-of-the-beps-initiative_d6b0d93a/32096fd3-en.pdf>
5. –'Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective – Consolidated Information on Mutual Agreement Procedures' (2025) <
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/dispute-resolution/consolidated-information-on-mutual-agreement-procedures-2025.pdf>>
6. UN 'Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries' (2023) <
<https://digitallibrary.un.org/record/4092115?v=pdf>>

Вторичные источники

Книги

1. Hugh J. Ault, Brian J. Arnold 'Comparative Income Taxation: A Structural Analysis' (Kluwer Law International, 1997) <
https://books.google.kz/books?id=Qu8RlyHtYxAC&printsec=frontcover&redir_esc=y#v=onepage&q=royalty&f=false>
2. Rogers-Glabush J 'IBFD International Tax Glossary, 7th Edition' (2015) <
https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-05/15_043_IBFD_International_Tax_Glossary_7th_Edition_final_web.pdf>

Научные статьи

1. Bain K, Krever R, Westhuysen A 'The Influence of Alternative Model Tax Treaties on Australian Treaties' (2011) <
<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/austraxrum26&id=31>>
2. Becker J, Johannesen N, Riedel N 'Taxation and the Allocation of Risk Inside the Multinational Firm' (2018) <
https://nielsjohannesen.net/wp-content/uploads/BJR2020_JPubE.pdf>
3. Brown R 'Tax Aspects of Technology Transfers between the United States and Canada: A Canadian Viewpoint' (1986) <
<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/austraxrum26&id=31>>
4. Ciaramella L 'Taxation and the Transfer of Patents: Evidence from Europe' (2022)

- <<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0014292122001921>>
5. Clausing K 'The effect of profit shifting on the corporate tax base in the United States and beyond' (2015) <<https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.17310/ntj.2016.4.09>>
 6. Cooper J, Fox R, Loeprick J, and Mohindra K 'Transfer Pricing and Developing Economies A Handbook for Policy Makers and Practitioners' <<https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/53d1a833-ee48-5e71-b7f1-5237ae1a0cb4>>
 7. Danon Robert J 'The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a
 8. GAAR but Just a GAAR!' (2020) <<https://api.unil.ch/iris/server/api/core/bitstreams/eab87bd6-708c-4d6a-aa2a-283790bf3726/content>>
 9. Dharmapala D 'What Do We Know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature' (2014) <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>>
 10. Damgaard J, Elkjaer T, Johannesen N 'What Is Real and What Is Not in the Global FDI Network?' (IMF Working Paper 2019) <<https://www.imf.org/en/publications/wp/issues/2019/12/11/what-is-real-and-what-is-not-in-the-global-fdi-network>>
 11. Dudar O, Spengel C, Voget J 'The Impact of Taxes on Bilateral Royalty Flows' (2015) <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2641756>
 12. Craig Elliffe 'The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?' (World Tax, 2019) <<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/wldtxjrn2019&id=44>>
 13. Gaessler F, Hall B, Harhoff D 'Should there be lower taxes on patent income?' (2019) <https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24843/w24843.pdf>
 14. Griffith R, Miller H, O'Connell M 'Ownership of intellectual property and corporate taxation' (2014) <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272714000103>>
 15. Heckemeyer J, Overesch M 'Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels' (2017) <<https://www.jstor.org/stable/48581982>>
 16. Jiménez A 'BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties' (2018) <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3215323>
 17. Juranek S, Schindler D, Schneider A 'Royalty taxation under tax competition and profit shifting' (2018) <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/caje.12682>>

18. Moreno A 'The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation'
<<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/wldtxjrn2015&id=287>>
19. –'Taxing Cross-Border Services: Two LATAM Experiences and a Couple of Conclusions for the (Developing) World' (2019) <<https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1341&context=ftr>>
20. Prasad A, Bhat R 'Domestic and International tax Treatment of Royalties and Fees for Technical Services' (2010) <<https://repository.nls.ac.in/cgi/viewcontent.cgi?article=1103&context=nlsir>>
21. Richard L. Doernberg 'The U.S.-India Income Tax Treaty: Breaking New Ground in Taxing Services Income from Licensing Technology' (1991) <<https://www.jstor.org/stable/20771358>>
22. Reuven S. Avi-Yonah, Haiyan Xu 'A Global Treaty Override? The New OECD Multilateral Tax Instrument and Its Limits' (Michigan Journal of International Law, 2018)
<<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/mjil39&id=167>>
23. Vella J 'What is wrong with the international business tax system?' (2025)
<<https://academic.oup.com/jiel/article/27/4/596/7954484>>
24. van Weeghel, S 'A Deconstruction of the Principal Purposes Test' (2019)
<<https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/wldtxjrn2019&id=1>>

Аналитические отчеты

1. Абылайұлы А, Арыстанбек А 'MNU Treaty Collection.MIND Analytical Report Series' (Maqsut Narikbayev University Press)
<<https://mind.mnu.kz/ru/reports/mnu-treaty-collection-konczepczya-struktura-i-preimushhestva/>>
2. OECD 'World investment report 2024 - Investment facilitation and digital government' (2024)< <https://unctad.org/publication/world-investment-report-2024>>
3. WIPO 'World Intangible Investment Highlights' (2025) <<https://www.wipo.int/web-publications/world-intangible-investment-highlights-2025/en/world-intangible-investment-highlights-2025.html>>
4. UNCTAD отчет (UNCTAD, 2026)
<<https://unctadstat.unctad.org/datacentre/dataviewer/my-report/7810>>