



Анализ доходов российских организаций в контексте реализации соглашений об избежании двойного налогообложения

Островская О.Л. к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

Подшивалова М.М., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

Кечахмадзе В.Д., преподаватель Санкт-Петербургский Учебно-методический центр № 932 Института профессиональных бухгалтеров и аудиторov России, Санкт-Петербург, Россия

Аннотация. В статье исследуются вопросы экономического анализа, налогового учета доходов российских компаний – участников внешнеэкономической деятельности (ВЭД). Авторами сделана попытка проанализировать возможные варианты реализации соглашений об избежании двойного налогообложения участников ВЭД в период санкционного давления недружественных России стран. По результатам вариантного анализа даны практические рекомендации по реализации соглашений об избежании двойного налогообложения доходов, полученных российскими компаниями-участниками ВЭД.

Ключевые слова: анализ хозяйственной деятельности, внешнеэкономическая деятельность, доходы организации, налоговый учет

Analysis of the income of Russian organizations in the context of the implementation of agreements on the avoidance of double taxation

Ostrovskaya O.L., Candidate of Economics, Associate Professor of Accounting and Analysis, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia

Podshivalova M.M., Candidate of Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia

Kechakhmadze V.D., Lecturer St. Petersburg Educational and Methodological Center № 932 of the Institute of Professional Accountants and Auditors of Russia, St. Petersburg, Russia

Annotation. The article examines the issues of economic analysis, tax accounting of income of Russian companies participating in foreign economic activity (FEA). The authors have made an attempt to analyze possible options for the implementation of agreements on the avoidance of double taxation of foreign trade participants during the period of sanctions pressure of countries unfriendly to Russia. Based on the results of the variant analysis, practical recommendations are given for the implementation of agreements on the avoidance of double taxation of income received by Russian companies participating in foreign economic activity.

Key words: analysis of economic activity, foreign economic activity, income of the organization, tax accounting

Санкционное давление на российскую экономику в период проведения специальной военной операции со стороны недружественных стран увеличилось, что привело к сбою в параметрах формирования доходов и прибыли экономических субъектов-участников внешнеэкономической деятельности в России. Одним из таких параметров является вопрос формирования доходов и налогооблагаемой базы по прибыли от продаж в контексте реализации соглашения об устранении двойного налогообложения у российских компаний.

Министерство Финансов Российской Федерации (далее Минфин) и Министерство иностранных дел 15 марта 2023 года предложили приостановить соглашения об избежании двойного налогообложения (далее СИДН) с теми

странами, который ввели против России ограничения в одностороннем порядке. Речь идет о недружественных странах, перечень которых утвержден распоряжением Правительства РФ № 430-р от 05 марта 2022 года. В течение 2022 года список этих стран был дополнен. На сегодняшний день к недружественным странам относятся в основном все страны-члены Европейского Союза, Австралия, Великобритания, Канада, Новая Зеландия, Норвегия, Республика Корея, Сингапур, США, Швейцария, Япония и другие. Из 82 -х действующих¹ на март 2023 года соглашений об избежании двойного налогообложения 39 СИДН заключены с недружественными странами.

В условиях кризисной ситуации в экономике необходимо понимать механизм действия этих соглашений для того, чтобы определить какое влияние в целом окажет их вероятная приостановка на деятельность российских коммерческих организаций, которые работают с иностранными компаниями из недружественных государств. Особенно актуален будет для российских компаний вопрос о налогообложении прибыли иностранных компаний, полученной от источников в РФ. Ведь в соответствии со ст. 310² Налогового Кодекса РФ (далее НК РФ) обязанность по удержанию и перечислению этого налога падет на российскую организацию. Не менее актуален вопрос о получении налоговых льгот при ведении бизнеса в этих иностранных государствах. После приостановки СИДН российские организации потеряют эти налоговые льготы.

Важно понять какие альтернативы по развитию бизнеса могут появиться у российских компаний и каким законодательством в сфере налогообложения они будет регулироваться.

Исходя из информации Минфина РФ и МИДа планируется именно приостановка соглашений с определенной даты. Так как речь идет о международных соглашениях, то к ним также не будут применяться положения

¹ СИДН с Украиной, Нидерландами и Латвией были денонсированы, прекращены и приостановлены соответственно в 2022 году

² Ст. 301 НК РФ «Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, удерживаемого налоговым агентом»

НК РФ о том, что законодательство, ухудшающее положение налогоплательщика, вступает в силу со следующего налогового периода³. То есть изменения будут действовать с даты приостановки.

Что означает двойное налогообложение? Двойное налогообложение представляет собой ситуацию, при которой один и тот же доход облагается налогом в разных государствах. Действующие СИДН позволяют юридическим и физическим лицам, которые являются налоговыми резидентами одной страны, но получают доход в другой стране, уплачивать налог с этого дохода или в одной из стран, или в обеих странах, но по сниженной ставке.

СИДН регулируют уплату прямых налогов: налоги на доход, имущество и землю. Прямые налоги уплачиваются непосредственно из средств налогоплательщика и взимаются с его дохода или имущества. Косвенные же налоги СИДН не регулируются, они представляют собой надбавку на цену товаров, работ, услуг, которая уплачивается конечным покупателем. В большинстве случаев расчет и перечисление косвенных налогов в бюджет все равно ложится на налогоплательщика-продавца товаров, работ и услуг. В РФ косвенными налогами являются налог на добавленную стоимость и акциз.

СИДН, заключенные РФ на сегодняшний день, регулируют уплату следующих прямых налогов:

1. Налог на прибыль организаций (в некоторых странах, с которыми заключены СИДН, налог на доходы⁴) со следующих доходов:

- - доход от предпринимательской деятельности;
- - роялти, проценты;
- - доходы от международных перевозок;
- - дивиденды

2. Налог на доходы физических лиц (далее НДФЛ) от следующих видов доходов:

³ П. 1 ст. 5 НК РФ «Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени»

⁴ Например, конвенция от 18 октября 1996 года между правительством российской федерации и правительством республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал

- с оказанных физическими лицами профессиональных услуг;
- с работы по найму;
- с гонораров физических лиц, например директоров, спортсменов и т.д.;
- с пенсий, стипендий и аналогичных платежей;
- с продажи имущества (прироста капитала);

3. Налоги на имущество физических и юридических лиц.

Также большинство СИДН содержат упоминание о «других доходах». Речь идет о доходах, которые не относятся ни к одному из упомянутых в соглашениях видов дохода, и, как правило, являются, разовыми. Например, это могут быть выигрыши, призы, благотворительная помощь, подарки, алименты. Порядок применения к ним положений СИДН является спорным, о чем напомнила Федеральная налоговая служба в п. 8 Письма ФНС России от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691@ «О налогообложении иностранных организаций, получающих доходы от источников в Российской Федерации, а также порядке применения положений СОИДН». Положения СИДН можно применить к этим доходам только если они являются по сути своей аналогичными тем, что упомянуты в соглашениях.

С точки зрения анализа хозяйственной деятельности российских коммерческих организаций нас будет интересовать налог на прибыль и аналогичные налоги, уплачиваемые в других странах, с которыми действуют СИДН.

Чтобы применять положения СИДН российская организация должна иметь доказательства того, что доход получен налоговым резидентом⁵ той страны, с которой у России заключено соответствующее соглашение. Такая норма закреплена в пп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ, п. 1 ст. 312 НК РФ.

Для этого российской организации необходимо получить от иностранной компании сертификат резидентства или выписку из торгового реестра. Документ

⁵ Налоговым резидентом РФ не признаются организации, зарегистрированные в иностранном государстве, местом управления которыми не является РФ (п.1 ст. 246 НК РФ). В мировой практике налоговое резидентство определяют также по месту регистрации иностранной компании и месту, в котором действует ее постоянный орган управления.

должен быть переведен на русский язык и легализован в соответствующем порядке. Большинство недружественных стран подписали Гаагскую конвенцию о порядке легализации иностранных документов⁶, что существенно упрощает признание этих документов в РФ. Документы признаются либо с проставлением на них апостиля⁷, либо без него.

Процесс заверения документов идет сложнее и дольше со странами, которые не подписали вышеупомянутую Гаагскую конвенцию, например Канада. Заверение документов происходит либо через Посольство или Консульство РФ в иностранной стране, либо через МИД РФ. И в первом, и во втором случае процесс занимает длительное время, что сказывается на заключении контрактов и проведении сделок.

Помимо наличия легализованного сертификата резидентства, российской организации необходимо предъявить в налоговую инспекцию документ, подтверждающий тот факт, что фактическим получателем дохода является именно эта иностранная организация. Такое условие закреплено в п.3 ст. 7 НК РФ.

Фактическим получателем дохода признается иностранное лицо или организация, при условии, что (п. 2 ст. 7 НК РФ):

- имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным другой организацией (иностранной структурой) в силу прямого или косвенного участия, контроля или иных обстоятельств;
- в его интересах иное лицо правомочно распоряжаться полученным доходом.

Кроме того, при определении фактического получателя доходов учитываются функции, выполняемые такими лицами (иностранными структурами), и принимаемые ими риски.

⁶ «Гаагская конвенция, отменяющая требование легализации иностранных официальных документов, от 5 октября 1961 года» (рус.), Convention of 5 October 1961 Abolishing the Requirement of Legalisation for Foreign Public Documents

⁷ Штамп «Апостиль» ставится на оригиналы и копии документов и подтверждает их подлинность и законность.

Такие условия в НК РФ призваны ограничить применение нелегальных схем по уклонению от уплаты налогов, когда якобы получателем необлагаемых или облагаемых по льготной ставке доходов является одна иностранная организация, а по факту денежные средства получает другая организация или физическое лицо, не имеющее на это законного права.

Однако НК РФ однозначно не определяет, какой документ должен подтверждать фактическое право иностранной организации на получение дохода. При анализе представленного налогоплательщиком комплекта документов налоговая служба исходит из характера произведенных выплат. Например, по выплаченным роялти достаточно предоставить лицензионный договор с получателем дохода, никакое письмо подтверждения для этого не нужно. Такая позиция изложена в Письме ФНС России от 20.02.2021 № ШЮ-4-13/2243@. Аналогичная содержательная позиция изложена в рекомендациях Минфина по разным видам доходов от иностранных организаций: Письма от 22.06.2021 № 03-08-05/49013, от 01.12.2020 № 03-08-05/104776, от 24.07.2018 № 03-08-05/51824.

Для применения льгот по СИДН кроме самих соглашений и положений НК РФ при необходимости нужно также учитывать положения Многосторонней конвенции по противодействию размыванию налоговой базы. Положения Конвенции применяются с учетом позиции двух стран. В России Конвенция ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ и действует с 2020 года.

Многосторонняя конвенция направлена в том числе и на устранение нелегальных схем по применению льгот по международным соглашениям. По смыслу указанные в Конвенции принципы полностью соответствуют прописанному в НК РФ условию о фактическом получателе дохода. Этот факт подтверждает, что у стран, принявших указанную конвенцию, одинаковая с РФ позиция по данному вопросу, что значительно упрощает представление подтверждающих документов и избежания нелегальных схем по уклонению от уплаты налогов. Большинство стран, ратифицировавших Многостороннюю

конвенцию по противодействию размыванию налоговой базы, сейчас являются недружественными по отношению к РФ.

Основная часть СИДН с недружественными странами базируется на следующих принципах налогообложения доходов иностранных компаний:

- дивиденды облагаются по ставке от 0 до 5 %, против указанный в НК РФ 15%;
- доходы в виде роялти и процентов освобождаются от налогообложения;
- доходы от источников в РФ в большинстве случаев не облагаются налогом на прибыль в РФ у источника выплат.

При приостановке этих соглашений дивиденды будут облагаться по ставке 15 % в РФ, а остальные доходы в большинстве своем попадут под налогообложение у источника выплат по ставке 20 %. Таким образом, эти налоги придется удерживать российским компаниям в РФ из доходов своих иностранных контрагентов и перечислять в бюджет. Смогут ли иностранные организации зачесть эти налоги у себя в стране в счет уплаты своих налогов, будет зависеть от законодательства каждой конкретной страны. Если зачет не представляется возможным, то получится двойное налогообложение одних и тех же доходов, что приведет к невыгодности такого вида бизнеса.

Можно выделить следующие последствия для бизнеса с точки зрения налогообложения доходов налогом на прибыль при приостановке действующих СИДН с недружественными странами:

- налогообложение пассивных доходов (дивиденды, роялти, проценты), которые будут уплачивать российские организации своим иностранным учредителям. Ставка налога по дивидендам вырастет до 15 %, по роялти и процентам составит 20 % от суммы платежа. Такое изменение повлияет, в частности, на те иностранные компании, которые сохранили свои инвестиции в РФ. По результатам исследований, проведенных экономистами Никколо Пизани и Саймона Эвернетта из Университет Санкт-Галлена (Universität St. Gallen, HSG), около 9% иностранных компаний из 1,4 относительно крупных

иностранных фирм покинули РФ в 2022 году. По оценкам тех же экономистов, в 2023 году доля ушедших не превысит 20-25% от их общего количества при условии неизменности СИДН. Если же будут внесены указанные изменения, то большинство иностранных компаний может покинуть РФ, но уплатит при этом указанные налоги по ставкам НК РФ.

Также нужно отметить, что на данный момент времени фактические выплаты дивидендов не представляются возможными из-за международных ограничений на проведение платежей из РФ;

- налогообложение пассивных доходов, которые российские организации получают из недружественных стран. В некоторых странах, например в Люксембурге, Кипре, Швейцарии, налоговые льготы напрямую связаны с тем, есть ли действующие СИДН или нет. Российские организации, которые сейчас будут закрывать бизнес в недружественных странах или реструктуризировать его, также не смогут воспользоваться этими льготами. Им придется заплатить налоги в бюджет недружественного иностранного государства. Это факт не улучшает ни положение налогоплательщиков российских организаций, ни бюджета РФ в целом.

В общем налогообложение доходов иностранных организаций из недружественных стран от другой деятельности, в том числе при оказании услуг, выполнении работ, поставке товаров будет происходить в соответствии со ст. 309-312 НК РФ. Т.е. налог на прибыль в размере 20% в большинстве случаев будет удерживать российская компания из суммы, указанной в соответствующем договоре к уплате. Такой подход, с одной стороны, увеличит пополнение бюджета РФ, но с другой стороны может привести и к отказу российских компаний от работы с иностранными организациями налоговыми резидентами недружественных иностранных государств в силу высокого налогообложения и невыгодности.

Это может привести к реструктуризации бизнеса и рассмотрению возможностей работы с компаниями из дружественных или нейтральных стран.

4-го апреля 2022 года в РФ был опубликован список дружественных стран, с которыми было возобновлено авиасообщения. Всего в список входят 52 страны. Страны, не вошедшие в списки дружественных или недружественных стран, на сегодняшний момент являются нейтральными.

Из дружественных стран имеет смысл пересмотреть СИДН с Турцией, Малайзией, Индией и Объединенными Арабскими Эмиратами (далее ОАЭ). Соглашения с этими странами дают меньше налоговых преимуществ по сравнению с большинством недружественных стран:

- налогообложение дивидендов, роялти и процентов по соглашению с Турцией и Индией составляет 10 %;
- налогообложение дивидендов и процентов по соглашению с Малайзией предусматривает ставку 15 %, а по роялти 10-15 %;
- соглашением с ОАЭ на данный момент вообще не могу воспользоваться организации с частным капиталом.

Малайзию и Турцию на сегодняшний день объединяет активный строительный бизнес с РФ, в Индию идет экспорт энергоресурсов, а ОАЭ может стать в 2023 привлекательной юрисдикцией для инвестиций.

Также стоит обратить внимание с точки зрения налогообложения на принципы, по которым указанные страны, выявляют незаконные схемы по применению СИДН. Так, например, Турция не ратифицировала Многостороннюю конвенцию по противодействию размыванию налоговой базы. Не ясно, по каким критериям в данной стране будут выявлять фактические получатели дохода. Малайзия и ОАЭ в свою очередь не подписали Гаагскую конвенцию о легализации официальных документов, что может привести к процессу долгого заверения документов, необходимых для подтверждения применения положений СИДН российскими организациями.

Возможно, также имеет смысл обратить внимание на соглашения с ближайшими соседями:

- дружественными странами Казахстаном и Арменией по улучшению СИДН;

- нейтральными странами Азербайджаном, Таджикистаном и Грузией. Таджикистан и Азербайджан в свою очередь не присоединились к Многосторонней конвенции по противодействию размыванию налоговой базы. СИДН с Грузией на данный момент не ратифицирован.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Распоряжение Правительства РФ № 430-р от 05 марта 2022.
3. Соглашения об избежании двойного налогообложения со странами-членами Европейского Союза, Австралией, Великобританией, Канадой, Новой Зеландией, Норвегией, Республикой Кореей, Сингапуром, США, Швейцарией, Японией
4. Соглашения об избежании двойного налогообложения с Турцией, Малайзией, Индией, ОАЭ.
5. Многосторонняя конвенция по имплементации связанных с налоговыми соглашениями мерами для предотвращения BEPS от 24 июля 2017 года.
6. Гаагская конвенция, отменяющая требование легализации иностранных официальных документов, от 5 октября 1961 года, Convention of 5 October 1961 Abolishing the Requirement of Legalisation for Foreign Public Documents.
7. «Внешекономическая деятельность» 11-ое издание, учебник и практикум для ВУЗ-ов, Прокушев Е.Ф., Костин А.А. 2023 год.
8. Форбс РФ (<https://www.forbes.ru/finansy/486146-effekt-momental-nyj-i-nepriatnyj-cto-znacet-razryv-nalogovyh-soglasenij-s-zapadom>).
9. Ведомости (<https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/11/03/948679-peresmotret-nalogovie-soglasheniya-s-turtsiei-i-oae>).
10. материалы системы КонсультантПлюс (<https://login.consultant.ru/>)

References:

1. The Tax Code of the Russian Federation.
2. Decree of the Government of the Russian Federation № 430-r dated March 05, 2022.
3. Agreements on avoidance of double taxation with the member states of the European Union, Australia, Great Britain, Canada, New Zealand, Norway, Republic of Korea, Singapore, USA, Switzerland, Japan
4. Double taxation avoidance agreements with Turkey, Malaysia, India, UAE.
5. The Multilateral Convention on the Implementation of Measures Related to Tax Agreements to Prevent BEPS of July 24, 2017.
6. The Hague Convention Abolishing the Requirement of Legalization of Foreign Official Documents, dated October 5, 1961, Convention of October 5, 1961 Abolishing the Requirement of Legalization for Foreign Public Documents.
7. «Foreign economic activity» 11th edition, textbook and workshop for universities, Prokushev E.F., Kostin A.A. – 2023.
8. Forbes RF (<https://www.forbes.ru/finansy/486146-effekt-momental-nyj-i-nepriatnyj-cto-znacid-razryv-nalogovyh-soglasenij-s-zapadom>).
9. Statements (<https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/11/03/948679-peresmotret-nalogovie-soglasheniya-s-turtsiei-i-oae>).
10. Materials of the ConsultantPlus system (<https://login.consultant.ru>)