

## **Налоговый шопинг для россиян**

Многие государства подписывают между собой соглашения, исключающие возможность двойного налогообложения. Зачастую такие договоры дают возможность бизнесменам использовать компании из других стран как инструмент налогового планирования.

Международное налоговое планирование – это законная минимизация налогообложения в международной коммерции. Чрезвычайный интерес в этом смысле представляют межгосударственные соглашения по налоговым вопросам. Конечно, не следует полагать, что они дают полное освобождение от налога в любых случаях, когда компания из одной страны-участницы действует в другой стране. Они применяются лишь в определенных ситуациях.

Чтобы использовать льготы по соглашению, иностранная компания, как правило, должна доказать свое право на них. Дело в том, что пониженные ставки применяются только к резидентам соответствующих стран. Причем понятие «резидент» определяет национальное законодательство и соответствующее международное соглашение. Критерием здесь не всегда служит место государственной регистрации компании. Так, на Кипре резидентными считаются только те фирмы, которые управляются с территории Кипра, а не из-за рубежа. Поскольку статус резидента неочевиден, чтобы применить льготы по договору, обычно иностранная компания должна предоставить своему контрагенту в другой стране специальную справку из налогового органа своего государства. В ней должно быть указано, что фирма в данном налоговом периоде является резидентом данной страны в смысле данного соглашения. В частности, именно такой порядок устанавливает российское законодательство (п. 1 ст. 312 НК РФ). Естественно, справка должна быть соответствующим образом заверена и переведена. Лишь после того как российская организация ее получит, она, выступая в роли налогового агента, может применять пониженные ставки налога к иностранной фирме.

Нужно отметить, что межгосударственные соглашения могут действовать в отношении различных налогов. Например, в отношении налогов на доходы либо на доходы и имущество (капитал). На косвенные налоги, такие как НДС, эти договоры не распространяются.

## **Какие страны заключают налоговые соглашения**

Как правило, договоры заключаются между странами с «нормальным» уровнем налогообложения. А офшорные зоны, то есть государства с нулевыми (или близкими к нулю) налогами, таких договоров не имеют. Это и неудивительно. Если нет налога, то нет и двойного налогообложения, а стало быть, незачем договариваться о его исключении. Предоставлять же односторонние налоговые льготы офшорным компаниям страны с высокими налогами никак не настроены. Даже если договор с такой страной заключается, то, как правило, офшорные компании выводятся из-под его действия, и договор распространяется только на местные компании, не пользующиеся льготным налоговым статусом.

До 2003 года важнейшим исключением из этого правила был Кипр. Несмотря на свой офшорный статус, Кипру удалось заключить значительное число налоговых договоров, в том числе и с Россией (кстати, весьма выгодный). Кипрские офшорные компании не были совсем безналоговыми –

они облагались налогом по льготной ставке 4,25 процента. Поэтому они попадали под действие большинства договоров и широко использовались для снижения налогов резидентами соответствующих стран, имеющих с Кипром договор об избежании двойного налогообложения, особенно россиянами. В результате налоговой реформы на Кипре и закрытия офшорной зоны это положение изменилось. Правда, не очень радикально, так как действующая с 2003 года общая налоговая ставка в 10 процентов все равно значительно ниже ставок налога на прибыль большинства развитых стран.

Кроме двусторонних налоговых соглашений между государствами могут существовать и многосторонние договоренности. Например, в рамках Европейского союза действует директива о дочерних компаниях. В соответствии с ней дивиденды освобождаются от налога у источника, если участие в капитале дочерней компании составляет не менее 20 процентов и если давность владения не менее 12–24 месяцев (в частности, 12 месяцев в Бельгии и Дании, 24 месяца – в Австрии). Таким образом, тот же Кипр после вхождения в Европейский союз резко расширил свою международную налоговую сеть.

Что касается офшорных зон, то с ними развитые страны могут заключать соглашения не об исключении двойного налогообложения, а об обмене налоговой информацией. Например, такое соглашение существует между США и Багамскими островами. Если у налоговых органов США возникнут вопросы к своему налогоплательщику по поводу его сделок с некой багамской компанией, то правительство Багамских островов обязано будет предоставить всю необходимую информацию об этой компании.

### **Налоговое планирование**

Некоторые положения межгосударственных налоговых соглашений позволяют снижать налоги путем целенаправленного структурирования бизнеса.

Прежде всего речь идет о положениях, относящихся к налогам у источника на так называемые пассивные доходы: дивиденды, проценты, роялти, а также на доходы от международных перевозок. Обычно при выплатах подобных доходов зарубежному партнеру резидент некоторой страны должен удержать и отчислить в казну своего государства налог по определенной ставке. При наличии же договора между двумя этими странами ставка может быть существенно уменьшена или же налог у источника может вовсе не взиматься. Например, российская компания, выплачивающая дивиденды английской компании, должна будет удержать налог в размере 10 процентов (в соответствии с налоговым соглашением между Россией и Великобританией), а не 15 процентов (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Благодаря этому, при построении схемы деятельности международного бизнеса часто существует возможность выбрать юрисдикцию (или набор юрисдикций), которая обеспечивает минимальные налоговые потери при каких-либо выплатах. В выбранной юрисдикции регистрируются компании, предназначенные в первую очередь для налогового планирования.

Например, в рамках холдинга можно создать компанию, получающую дивиденды от всей структуры. Зарегистрировать ее рекомендуется в той стране, в которой налоговый договор с Россией предусматривает минимальную ставку налога у источника на дивиденды. Естественно, при этом нужно учитывать возможные налоговые потери при дальнейшем распределении накопленной

прибыли. Ведь распределенные дивиденды являются доходом компании, в пользу которой они распределяются. При дальнейшем распределении, вплоть до конечных бенефициаров, также может возникать налог на доход, полученный в виде дивидендов.

Кроме того, соглашения могут использоваться и для минимизации налогов в строительстве. Обычно по условиям соглашения строительная площадка, существующая менее определенного периода времени (например, 12 месяцев), не образует постоянного представительства. Это значит, что доход зарубежной компании, ведущей строительство, не облагается налогом по месту нахождения площадки (а облагается только по месту регистрации компании). Таким образом, в некоторых случаях краткосрочное строительство выгоднее вести от имени специально зарегистрированной компании из соответствующей страны.

Такое целенаправленное использование налоговых договоров для минимизации налоговых выплат называется по-английски «*treaty shopping*», что можно перевести как «налоговый шопинг». Зачастую он не очень-то приветствуется властями. Иногда в тексты самих соглашений или в национальное законодательство вносятся специальные положения, направленные против него. Однако в большинстве случаев подобное использование налоговых соглашений законом не возбраняется.

### **Соглашения России**

Россия унаследовала от СССР налоговые соглашения более чем с двумя десятками стран. Сразу после распада Советского Союза было подписано много новых договоров, а старые были перезаключены. В настоящее время действует 66 соглашений, из которых лишь два (с Малайзией и Японией) заключены еще СССР. Что касается развитых стран, то с большинством из них договоренность уже имеется. Кроме того, наша страна подписала несколько соглашений по частным вопросам (например, с Грецией о налогообложении морских и воздушных перевозок).

Явных офшорных зон в списке стран, имеющих соглашения с Россией, практически нет. Исключением был все тот же Кипр, который в основном именно по этой причине и стал – еще при Михаиле Горбачеве – традиционной офшорной базой россиян. Старое, чрезвычайно выгодное соглашение Кипра с СССР от 1982 года было заменено новым, от 1998 года (применяется с 2000 г.). Однако большинство налоговых льгот сохранилось в неприкосновенности, за исключением того, что была отменена нулевая ставка налога на дивиденды. На сегодняшний день российские предприниматели по-прежнему используют кипрские компании. Новая ставка кипрского налога на доход в 10 процентов не так уж и высока. С учетом выгод налогового соглашения и возможностей по использованию составных схем кипрские компании продолжают оставаться уникальным инструментом налогового планирования.

Кроме того, существует налоговое соглашение с Малайзией. Ее офшорные компании, регистрируемые на острове Лабуан, подобно кипрским, не являются совсем безналоговыми. Они платят налог по льготной ставке 3 процента, в результате чего попадают и под действие соглашения. Однако договор с Малайзией менее выгоден, так как ставки налога на дивиденды, проценты и роялти существенно выше, чем в договоре с Кипром, поэтому такие компании довольно редко используются.

Есть у России и налоговое соглашение с Ирландией, одной из самых низконалоговых стран Европейского союза. С 2003 года ирландские компании платят налог на доход по ставке 12,5 процента. В определенных схемах, прежде всего предназначенных для коммерции в рамках Европейского союза, использовать их вполне рентабельно.

Имеются соглашения и с такими странами, как Нидерланды и Люксембург. Они, не будучи офшорными зонами, тем не менее в силу специфики своего налогового законодательства традиционно используются для регистрации холдингов. Дело в том, что эти государства предоставляют холдинговым компаниям льготные условия налогообложения. Например, при выполнении определенных условий холдинги полностью или частично освобождаются от налогообложения дохода, получаемого в виде дивидендов или прироста капитала, а также от налогообложения на исходящие дивиденды. Нидерланды, кроме того, используются для регистрации компаний, выступающих в качестве транзитного элемента в составных схемах по выплате роялти и процентов, поскольку налоговым законодательством этой страны не предусмотрены налоги у источника на роялти и проценты.

Следует иметь в виду, что такие безналоговые структуры, как американские компании с ограниченной ответственностью (LLC), британские товарищества с ограниченной ответственностью (LLP), а с 2003 года и кипрские нерезидентные компании, не подпадают под действие налоговых соглашений с соответствующими странами – именно из-за того, что они безналоговые.

Если же с какой-либо страной налогового соглашения нет, то Россия предоставляет своим компаниям одностороннее освобождение от двойного налогообложения. Это значит, что если российская компания законным образом уплатила налог за рубежом, то при предоставлении соответствующих справок он принимается к зачету при уплате налога в России.

Полный список действующих налоговых соглашений России и ставки налогов у источника по этим соглашениям представлены в таблице.

### **Международный договор решил спор с налоговой**

В некоторых случаях международные договоры, заключенные между Россией и другим государством, помогают фирмам отстоять свои права в споре с налоговой инспекцией.

ФГУП получило безвозмездно имущество от своего партнера в США. Обнаружив, что предприятие не заплатило с этого имущества налог, налоговые инспекторы направили ему требование об уплате налога на имущество. Не согласившись с этим требованием, ФГУП обратилось в арбитражный суд, где выиграло дело. Судьи указали, что данное имущество получено унитарным предприятием в рамках Соглашения между Российской Федерацией и США «относительно безопасных и надежных перевозок» (принято 17 июня 1992 года, действие Соглашения продлено до 2006 года). В частности, здесь сказано, что приобретаемые российской компанией товары или услуги «при осуществлении данного Соглашения» не облагаются в России какими-либо налогами и сборами. Поскольку ФГУП подтвердило льготу по налогу на имущество специальным удостоверением, то у налоговой инспекции нет оснований для доначисления имущественного платежа (постановление ФАС Центрального округа от 19 апреля 2005 г. по делу № А09-11721/04-20).

**Международные налоговые соглашения России.**

Страна	Год подписания соглашения	Дивиденды	Проценты	Роялти
1. Австралия	2000	5/15	10	10
2. Австрия	2000	5/15	0	0
3. Азербайджан	1997	10	10	10
4. Албания	1995	10	10	10
5. Армения	1996	5/10	0	0
6. Белоруссия	1995	15	10	10
7. Бельгия	1995	10	10	0
8. Болгария	1993	15	15	15
9. Великобритания	1994	10	0	0
10. Венгрия	1994	10	0	0
11. Вьетнам	1993	10/15	10	15
12. Германия	1996	5/15	0	0
13. Дания	1996	10	0	0
14. Египет	1997	10	0/15	15
15. Израиль	1994	10	10	10
16. Индия	1997	10	10	10
17. Индонезия	1999	15	0/15	15
18. Иран	1998	5/10	0/7,5	5
19. Ирландия	1994	10	0	0
20. Исландия	1999	5/15	0	0
21. Испания	1998	5/10/15	5	5

22. Италия	1996	5/10	10	0
23. Казахстан	1996	10	10	10
24. Канада	1995	10/15	10	0/10
25. Катар	1998	5	5	0
26. Кипр	1998	5/10	0	0
27. Киргизия	1999	10	10	10
28. Китай	1994	10	10	10
29. Корея (КНДР)	1997	10	0	0
30. Корея (РК)	1992	5/10	0	5
31. Кувейт	1999	0/5	0	10
32. Ливан	1997	10	5	5
33. Люксембург	1993	10/15	0	0
34. Македония	1997	10	10	10
35. Малайзия	1987	15	15	10/15
36. Мали	1996	10/15	15	0
37. Марокко	1997	5/10	10	10
38. Молдавия	1996	10	0	10
39. Монголия	1995	10	10	20
40. Намибия	1998	5/10	10	5
41. Нидерланды	1996	5/15	0	0
42. Новая Зеландия	2000	15	10	10
43. Норвегия	1996	10	0/10	0
44. Польша	1992	10	10	10

45. Португалия	2000	10/15	0/10	10
46. Румыния	1993	15	15	10
47. Сирия	2000	15	0/10	4,5/13,5/18
48. Словакия	1994	10	0	10
49. Словения	1995	10	10	10
50. США	1992	5/10	0	0
51. Таджикистан	1997	5/10	0/10	0
52. Туркмения	1998	10	5	5
53. Турция	1997	10	10	10
54. Узбекистан	1994	10	10	0
55. Украина	1995	5/15	10	10
56. Филиппины	1995	15	15	15
57. Финляндия	1996	5/12	0	0
58. Франция	1996	5/10/15	0	0
59. Хорватия	1995	5/10	10	10
60. Чехия	1995	10	0	10
61. Швейцария	1995	5/15	5/10	0
62. Швеция	1993	5/15	0	0
63. Шри-Ланка	1999	10/15	0/10	10
64. ЮАР	1995	10/15	10	0
65. Югославия (Сербия и Черногория)	1995	5/15	10	10
66. Япония	1986	15	10	0/10
При отсутствии соглашения (НК РФ)		15	15/20	20

Комментарии к таблице

- В таблице приводится год подписания соглашения (не совпадающий с годом вступления в силу) и максимальные ставки налога на доход у источника выплаты для дивидендов, процентов и роялти, применяемые, согласно соглашениям, при выплате данных видов дохода резидентам соответствующих государств.
- В последней строке таблицы приведены ставки, применяемые согласно Налоговому кодексу РФ при выплате дохода резидентам стран, не имеющих налоговых соглашений с Россией.
- По российскому законодательству, налоговые соглашения СССР по умолчанию сохраняют свое действие для России. В настоящее время большинство из них заменено новыми соглашениями. Остаются в силе соглашения СССР с Малайзией и Японией (включены в таблицу).