

Практические аспекты работы с налоговыми соглашениями

На сегодняшний день Республикой Беларусь подписано 69 двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — налоговые соглашения). Они помогают устранить двойное налогообложение в отношении доходов и капитала, разрешить конфликт налоговых резидентств, применить освобождения и пониженные ставки налога у источника. У плательщиков часто возникают вопросы в отношении правильного применения и толкования налоговых соглашений. О том, как не допустить наиболее типичных ошибок, мы расскажем в настоящей статье.

Как разрешить коллизии между налоговым соглашением и Налоговым кодексом Республики Беларусь?

В ст. 5 НК закреплено, что Республика Беларусь признает приоритет общепризнанных принципов международного права и обеспечивает соответствие им налогового законодательства. Если нормами международных договоров Республики Беларусь установлены иные нормы, чем те, которые предусмотрены НК и иными законодательными актами Республики Беларусь, то применяются нормы международного договора, если иное не определено нормами международного права.

При этом если НК и (или) иными законодательными актами предусмотрены более льготные условия налогообложения, чем те, которые установлены международным договором Республики Беларусь, за исключением международных договоров Республики Беларусь, регулирующих взаимные поездки граждан, и международных договоров в рамках Евразийского экономического союза, то применяются положения НК и (или) иных законодательных актов Республики Беларусь.

На практике положение о приоритете «более льготных условий налогообложения» по НК чаще всего применяется в отношении налоговых ставок.

ПРИМЕР 1.

Белорусская компания выплачивает дивиденды компании — налоговому резиденту России. Согласно ст. 146 и п. 1 ст. 149 НК белорусская компания как налоговый агент обязана удержать из суммы дивидендов налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (далее — налог на доходы), по ставке 12 %.



Алексей ФИДЕК,
старший юрист,
соруководитель
налоговой и таможенной
практики белорусского
офиса Sorainen

Если НК и (или) иными законодательными актами предусмотрены более льготные условия налогообложения, чем те, которые установлены международным договором Республики Беларусь, за исключением международных договоров Республики Беларусь, регулирующих взаимные поездки граждан, и международных договоров в рамках Евразийского экономического союза, то применяются положения НК и (или) иных законодательных актов Республики Беларусь.

В соответствии с п. 2 ст. 9 Соглашения между Правительством Республики Беларусь и Правительством Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 21.04.1995 (далее — Соглашение с Россией) ставка налога у источника по дивидендам не должна превышать 15 %. В данном случае НК содержит более льготные условия налогообложения и к дивидендам будет применяться ставка налога на доходы в размере 12 %.

При работе с налоговыми соглашениями важно помнить, что коллизия имеет место лишь там, где соглашением предусмотрены иные правила по сравнению с нормами НК.

При работе с налоговыми соглашениями важно помнить, что коллизия имеет место лишь там, где соглашением предусмотрены иные правила по сравнению с нормами НК. Если же иных правил в налоговом соглашении нет, то и сама коллизия отсутствует.

ПРИМЕР 2.

Российская компания осуществляет деятельность на строительной площадке, расположенной на территории Республики Беларусь. В силу п. 4 ст. 139 НК строительная площадка признается постоянным представительством иностранной организации, если такая площадка существует на территории Республики Беларусь в течение периода, превышающего 180 дней в любом 12-месячном периоде.

В Соглашении с Россией нет срока, по истечении которого строительная площадка образует постоянное представительство. Это не означает, что постоянное представительство возникнет в первый же день. Напротив, будет применяться правило истечения 180 дней, установленное НК.

На какие налоги распространяется налоговое соглашение?

В каждом налоговом соглашении перечислены налоги, в отношении которых оно действует. В части белорусских налогов соглашения обычно применяются к налогу на прибыль, налогу на доходы, подоходному налогу с физических лиц.

Также отдельные соглашения применяются к налогу на недвижимость и земельному налогу.

В части белорусских налогов соглашения обычно применяются к налогу на прибыль, налогу на доходы, подоходному налогу с физических лиц.

ПРИМЕР 3.

Белорусская компания выплачивает дивиденды физическому лицу — налоговому резиденту Латвии. В соответствии со ст. 159 и п. 1 ст. 173 НК белорусская компания как налоговый агент обязана удержать из суммы дивидендов подоходный налог по ставке 13 %.

Пункт 2 ст. 10 Соглашения между Республикой Беларусь и Латвийской Республикой об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы от 07.09.1995 позволяет применить к дивидендам ставку налога у источника в размере 10 %. В данном случае белорусский подоходный налог является налогом у источника, следовательно, существует возможность применить пониженную ставку подоходного налога в размере 10 %.

Особо подчеркнем, что налоговые соглашения не применяются в отношении косвенных налогов: акцизов, НДС и таможенных пошлин. Косвенные налоги тоже могут регулироваться международными договорами, однако последние основаны на иных принципах и, в отличие от налоговых соглашений, зачастую являются многосторонними.

Налоговые соглашения не применяются в отношении косвенных налогов: акцизов, НДС и таможенных пошлин.

В отношении какой территории действует налоговое соглашение?

В каждом налоговом соглашении определена территория, в отношении которой оно действует. С унитарными государствами, такими как Республика Беларусь, проблем, как правило, не возникает. Очевидно, что налоговые соглашения Республики Беларусь будут действовать в отношении всей ее территории. Вместе с тем в отношении федеративных государств, оффшорных зон и спорных территорий не всегда понятно, как соотносится территория государства с территорией, в отношении которой применяется налоговое соглашение.

Налоговые соглашения Республики Беларусь будут действовать в отношении всей ее территории.

ПРИМЕР 4.

Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество от 17.01.1995 не распространяется на территорию и резидентов специального административного района Гонконг (Сянган). С Гонконгом у Республики Беларусь отдельное налоговое соглашение.

ПРИМЕР 5.

Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 31.07.1985, которую Республика Беларусь применяет в порядке правопреемства, не действует в отношении Британских Виргинских Островов. Британские Виргинские Острова входят в перечень оффшорных зон, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2006 № 353.

ПРИМЕР 6.

Конвенция между Союзом Советских Социалистических Республик и Соединенными Штатами Америки по вопросам налогообложения от 20.06.1973, которую Республика Беларусь применяет в порядке правопреемства, действует в отношении штата Делавэр. Штат Делавэр входит в перечень оффшорных зон, утвержденный Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2006 № 353.

Как видно из примеров, налоговое соглашение может как применяться, так и не применяться к оффшорным зонам. В каждом конкретном случае необходим детальный анализ.

Актуальная задача

Чтобы сделать вывод о том, можно ли применить налоговое соглашение к той или иной территории, одного лишь текста соглашения может быть недостаточно. Для решения этого вопроса иногда необходимо изучить внутреннее налоговое законодательство иностранного государства или его административно-территориальной единицы.

Чтобы белорусский налоговый агент имел право не удерживать налог у источника, необходимо предоставить в налоговую инспекцию подтверждение того, что иностранная компания — получатель дохода имеет постоянное местонахождение в иностранном государстве, с которым Республика Беларусь подписала налоговое соглашение.

Чтобы сделать вывод о том, можно ли применить налоговое соглашение к той или иной территории, одного лишь текста соглашения может быть недостаточно. Для решения этого вопроса иногда необходимо изучить внутреннее налоговое законодательство иностранного государства или его административно-территориальной единицы.

Какую статью налогового соглашения применить к тому или иному виду дохода?

Обычно проблем не возникает в отношении дивидендов, процентов и роялти — таким доходам, как правило, посвящены отдельные статьи. Однако одни и те же понятия в налоговом соглашении и НК могут иметь разное значение.

Иногда плательщики путают статью «Прибыль от предпринимательской деятельности» и статью «Иные доходы». Обычно это не приводит к негативным последствиям на практике, так как большинство налоговых соглашений предусматривает полное освобождение от налога у источника в обоих случаях. Вместе с тем иногда разница в налогообложении все же существует.

ПРИМЕР 7.

Компания — налоговый резидент России, не осуществляющая в Республике Беларусь деятельность через постоянное представительство, оказала белорусской компании консультационные услуги. Белорусская компания выплачивает российской компании плату за консультационные услуги, а также неустойку в качестве санкции за нарушение условий договора о сроке оплаты.

Доход российской компании от оказания консультационных услуг может быть полностью освобожден от налога на доходы в Республике Беларусь как прибыль от предпринимательской деятельности на основании п. 1 ст. 7 Соглашения с Россией.

При этом доход российской компании в виде неустойки по Соглашению с Россией будет рассматриваться как «другие доходы». В соответствии со ст. 18 Соглашения с Россией такой доход может облагаться налогом у источника в Беларуси. На практике это означает, что белорусская компания будет обязана удерживать из суммы неустойки налог на доходы по ставке 15 %.

Как подтвердить налоговое резидентство?

Для того, чтобы белорусский налоговый агент имел право не удерживать налог у источника, необходимо предоставить в налоговую инспекцию подтверждение того, что иностранная компания — получатель дохода имеет постоянное местонахождение в иностранном государстве, с которым Республика Беларусь подписала налоговое соглашение (далее — подтверждение налогового резидентства). Такое подтверждение должно быть заверено компетентным органом иностранного государства.

Важно помнить, что не все иностранные компании смогут получить подтверждение налогового резидентства на практике. Так, например, иностранные трасты и товарищества могут не получить подтверждение налогового резидентства, поскольку часто являются «прозрачными» для налоговых целей (taxtransparent).

Важно помнить, что не все иностранные компании смогут получить подтверждение налогового резидентства на практике.

Для того, чтобы применить освобождение или пониженную ставку налога у источника в отношении пассивных доходов (дивидендов, процентов и роялти), одного подтверждения налогового резидентства может быть недостаточно. Так, большое количество налоговых соглашений разрешает применять такие льготы лишь компаниям, являющимся фактическим владельцем дохода (beneficial owner of income). В противном случае, когда юридическим владельцем пассивного дохода выступает компания-посредник (conduit company), которая не осуществляет правомочий собственника соответствующего дохода, а также не несет рисков, свойственных собственнику дохода, применение льгот фактического владельца может быть неправомерным.

Большое количество налоговых соглашений разрешает применять льготы лишь компаниям, являющимся фактическим владельцем дохода.

СПРАВОЧНО. Подавляющее большинство налоговых соглашений Республики Беларусь составлено на основе Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) о налогах на доходы и капитал (далее — Модельная конвенция ОЭСР). Поэтому, несмотря на то, что наша страна не является членом ОЭСР и документы ОЭСР не имеют юридической силы в Республике Беларусь, знакомство с комментарием к статьям Модельной конвенции ОЭСР может быть полезно для правильного уяснения международного налогового значения специальных терминов, таких как «постоянное представительство» или «фактический владелец дохода».

Рекомендация

Наша основная рекомендация для бухгалтеров и практикующих юристов — следить за тем, чтобы формулировки договоров соответствовали экономической сути отношений сторон, а также прописывать в договорах плату за каждый вид дохода отдельно. **Ю**

Читайте в следующем номере журнала «Юрист»:

- порядок предоставления документов на регистрацию через нотариусов;
- проверка контрагента из штата Делавэр;
- практические аспекты исполнения решения суда о переводе прав и обязанностей покупателя акций (долей) в уставном фонде хозяйственного общества;
- штраф за сверхнормативный простой транспортных средств: реальная ситуация из практики;
- передача прав требования долга по конфиденциальному договору.