**Зарубежные (в том числе, оффшорные) компании в налоговом планировании: рекомендации по выбору юрисдикции.**

Алексей Гайдов, Генеральный директор

Вопросы взаимодействия российских и зарубежных (в том числе, оффшорных) компаний, а также исследование основных факторов, влияющих на выбор юрисдикции в процесс международного налогового планирования.

Налоговое планирование – это неотъемлемая часть деятельности большинства компаний, оно представляет собой это комплекс легальных мер по снижению налогового бремени и минимизации налоговых платежей. Оно осуществляется на основе использования льгот, зафиксированных в местном и международном законодательстве.

Международное налоговое планирование осуществляется с помощью различных способов и инструментов, в частности зарубежных компаний (в том числе, оффшоров), трастов, фондов и иных корпоративных структур.

Один из самых распространенных вопросов на практике – законно ли использование зарубежных, в частности оффшорных, компаний в налоговом планировании? Однозначного ответа на этот вопрос нет. Использования оффшоров может быть как легитимным средством налогового планирования, так и средством незаконного уклонения от налогов. В мировой практике оффшорные компании широко используются в законных операциях, а их использование должно быть четко основано на нормах и возможностях, предоставляемых национальным и международных законодательством.

Целью настоящей статьи является рассмотрение вопросов взаимодействия российских и зарубежных (в том числе, оффшорных) компаний, а также исследование основных факторов, влияющих на выбор юрисдикции в процесс международного налогового планирования. Будут показаны основные обязанности российских организаций при перечисление денежных средств нерезидентам (в частности, оффшорам), случаи необходимости уплаты налога на прибыль, а также вопросы применения международных налоговых соглашений.

Следует особо подчеркнуть, что в настоящей работе не рассматриваются конкретные схемы применения зарубежных компаний и особенности налогового режима юрисдикций – эти вопросы будут затронуты кратко лишь в той мере, в какой это необходимо для более полного освещения темы публикации.

Зарубежные компании, которые могут представлять интерес с точки зрения оптимизации налогообложения, можно условно разделить на 3 группы:

а). Компании, зарегистрированные в «классических» оффшорных юрисдикциях.

Оффшорные юрисдикции обладают следующими основными характеристиками:

- компании, зарегистрированные в данных юрисдикциях, освобождены от уплаты налогов или подлежат нулевому налогообложению при условии отсутствия деятельности на территории страны регистрации;

- отсутствует обязанность по ведению бухгалтерского учета компаний и прохождению аудита;

- компании данных юрисдикций обязаны уплачивать фиксированную государственную пошлину.

Оффшорных юрисдикций в мире более 50. Самые известные их них: Британские Виргинские Острова, Панама, Сейшельские острова, Белиз, Невис, Багамские острова, Доминика и другие.

б). Низконалоговые юрисдикции.

Данные государства не являются полностью безналоговыми зонами, имеют более высокий, чем оффшорные юрисдикции, авторитет в международном сообществе и при соблюдении определенных условий могут уплачивать налоги в весьма небольшом размере. Для компаний, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях, обязательно прохождение ежегодного аудита и сдачи бухгалтерской отчетности.

К указанной группе можно отнести государства Кипр и Гонконг.

К примеру, в прошлом Кипр активно использовался в качестве оффшорной зоны, однако в связи со вступлением в ЕС оффшорная зона там была упразднена. В настоящее время Кипр является членом Европейского Союза, сохранив при этом одну из самых благоприятных в мире систем налогообложения (ставка налога на прибыль составляет 10%).

К группе низконалоговых юрисдикций также следует отнести Гонконг. Компании Гонконга не уплачивают налоги, если не ведут бизнеса на территории государства. Это сближает Гонконг с «классическими» оффшорами, однако Гонконг отличается от них значительно большим авторитетом в международном сообществе, развитостью рынка финансовых и иных профессиональных услуг, поэтому не рассматривается в деловой среде в качестве «классического» оффшора.

Различные экспертные исследования признают Гонконг в качестве мирового лидера среди экономически свободных стран. Опубликованный Heritage Foundation в The Wall Street Journal «Индекс экономической свободы 2006» ставит Гонконг на 1 место из 155 стран по степени экономической свободы.

в). On-shore (оншорные компании) компании. Указанные юрисдикции - это государства с обычным (или высоким) налогообложением. Зарегистрированные в них компании обязаны вести бухгалтерский учет в стране регистрации, однако при соблюдении определенных условий могут уплачивать налоги в пониженном размере. Данные компании могут применяться в агентских схемах, построении холдинговых структур, а также для использования договоров об избежании двойного налогообложения.

К ним относятся: Европейские страны (в частности Великобритания, Дания, Швейцария) США, Новая Зеландия и многие другие.

К примеру, ставка налога на прибыль в Великобритании составляет 20%, если чистая прибыль компании не превышает £300,000 и 30%, если прибыль превышает указанную цифру. В Новой Зеландии ставка составляет 33% на прибыль, полученную от источника в Новой Зеландии.

Ключевой вопрос международного налогового планирования – это вопрос выбора юрисдикции для регистрации компании, ответ на который в каждом случае индивидуален. Факторы, влияющие на выбор зарубежной юрисдикции, достаточно многообразны: от налогового режима до политической стабильности государства и ограничений, налагаемых на работу с оффшорными зонами законодательством различных государств.

Далее будут кратко рассмотрены основные моменты, которые необходимо иметь ввиду при выборе зарубежной юрисдикции для регистрации компании в процессе международного налогового планирования:

- «черные списки» оффшорных зон,

- особенности по работе с иностранными компания в России, ограничения касательно оффшорных компаний,

- особенности совершения платежей из России в пользу нерезидента,

- применение соглашений об избежании двойного налогообложения,

- подтверждение налогового резидентства иностранной компании.

«Черные списки» международных организаций и государств, где компания будет осуществлять торговую или иную деятельность.

Многие развитые страны ведут специальные списки оффшорных зон, операции с которыми обычно не запрещаются, но подлежат особому режиму контроля и/или налогообложения. Существует большое число национальных списков оффшорных юрисдикций, в большинстве из них перечислены так называемые «классические» оффшорные зоны: Британские Виргинские Острова, Панама, Сейшельские острова, Белиз, Невис, Самоа, Багамские острова, Маршалловы острова, Доминика и другие.

Среди международных организаций, ведущих «черные списки» оффшорных зон, применяющих «недобросовестную налоговую конкуренцию» отметим ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития, участвуют 30 государств, в том числе основные развитые) и ФАТФ (Financial Action Task Force – международный межправительственный орган по борьбе с отмыванием криминальных капиталов и финансированием терроризма, участвуют более 30 государств, в том числе и Россия). «Черный список» ОЭСР в настоящее время включает лишь следующие юрисдикции: Андорра, Либерия, Лихтенштейн, Монако, Маршалловы острова.

В «черном списке» ФАТФ присутствуют Мьянма, Науру и Нигерия.

Подробное рассмотрение национальных «черных» списков и последствий включения в них выходит за рамки настоящей статьи, однако при выборе конкретной юрисдикции для регистрации компании следует учитывать местонахождение предполагаемых контрагентов и их готовность совершать платежи на компанию выбранной юрисдикции, исходя из национального законодательства.

«Черные списки» в России.

Какие-либо нормативно закрепленные списки оффшорных зон и юрисдикций в России отсутствуют. В 2002 году Министерством по налогам и сборам был издан собственный список оффшорных территорий (Письмо МНС РФ от 27 марта 2002 г. №С-6-26/360 "Обмен информацией).

Собственно говоря, данное письмо содержит два списка: список стран, у которых нет договора с Россией об исключении двойного налогообложения или об обмене налоговой информацией (в настоящее время этот перечень стран устарел и руководствоваться им нецелесообразно) и список оффшорных зон (25 территорий). Среди них: Андорра, Багамские острова, Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Вануату, Гернси о., Гибралтар, Гренада, Джерси о, Доминика, Кайман о-ва, Канарские острова, Лихтенштейн, Мальдивские острова, Маршалловы острова, Монако, Мэн о., Науру, Ниуэ о. (южная часть Тихого океана), Панама, Сан-Марино, Сейшельские Острова, Сент-Винсент, Сент-Люсия, Туркс и Кейкос о-ва.

Никакие санкции за операции с резидентами упомянутых в списках стран не предусматриваются, но при проведении проверок налоговым органам предлагается обращать внимание на место регистрации иностранных контрагентов проверяемой организации.

Также список оффшорных зон содержится в актах Центрального банка РФ, правда он используется в исключительно в целях банковского регулирования.

В соответствии с Указанием ЦБР от 7 августа 2003 г. N 1317-У все оффшорные зоны разделены на 3 категории:

первая категория – наиболее респектабельные юрисдикции. К ним отнесены: Нормандские острова (Гернси, Джерси, Сарк), Остров Мэн, Кипр, Мальта, Гонконг, Люксембург, Швейцария, Сингапур, Ирландия.

вторая категория - сюда включены большинство классических «оффшоров», в частности Белиз, Британские Виргинские Острова, Панама, США (штаты Делавер и Вайоминг) и другие.

третья категория – наиболее одиозные оффшорные юрисдикции. К ним относятся Андорра, Анжуан, Аруба, Вануату, Либерия, Лихтенштейн, Маршалловы острова, Науру, Черногория.

В зависимости от категории, к которой принадлежит юрисдикция, зависит порядок установления российскими банками корреспондентских отношений с банками из соответствующих стран. Однако, данные ограничения касаются только банков и не имеют отношения к иным резидентам.

Особенности по работе с иностранными компания в России, ограничения касательно оффшорных компаний.

Российское законодательство содержит единый правовой режим при работе с любыми зарубежными компаниями, независимо от того, в каком государстве они зарегистрированы. Имеются общие нормы, содержащиеся, например, в статье 40 НК РФ, препятствующие манипулированию контрактными ценами; некоторые положения таможенного и валютного законодательства направлены на противодействие неправомерному уходу от налогообложения при использовании зарубежных компаний в общем, но не против конкретно оффшоров.

Вкратце остановимся на возможности приобретения российскими гражданами акций и долей в иностранных компаниях. В соответствии с п.9 ст.8 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле», валютные операции между физическими лицами - резидентами и нерезидентами с внешними ценными бумагами, включая расчеты и переводы, связанные с приобретением и отчуждением внешних ценных бумаг (прав, удостоверенных внешними ценными бумагами), на сумму до 150 000 долларов США в течение календарного года осуществляются без ограничений.

Это значит, что приобретение акций иностранных компаний, в том числе оффшорных, на сумму до 150000 долларов США осуществляется без ограничений – то есть без применения специальных счетов и резервирования.

Однако при приобретении акций иностранных компаний на сумму свыше 150 000 долларов США в течение календарного года Центральным банком Российской Федерации установлено требование об использовании специального счета. Согласно подпунктам 2.1.1, 2.1.3 Инструкции ЦБ РФ от 07.06.2004 N 116-И специальный банковский счет "Ф" открывается физическому лицу – резиденту, «Р2» - резиденту-предпринимателю или юридическому лицу для расчетов и переводов для приобретения у нерезидента и отчуждения в пользу нерезидента внешних ценных бумаг, включая расчеты и переводы, связанные с передачей внешних ценных бумаг (к которым относятся акции иностранных фирм). Но данная норма действует только до 1 января 2007 года (в связи с изданием Указания ЦБ РФ от 29.05.2006 N 1688-У).

Следовательно, с 1 января 2007 года гражданин РФ может свободно приобретать акций иностранных компаний без соблюдения каких-либо специальных формальностей. Однако, согласно п.2 ст.23 НК РФ налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия.

Законодательство о противодействии легализации доходов также содержит свои требования. Статьей 6 Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" установлено, операция с денежными средствами или иным имуществом подлежит обязательному контролю, если сумма, на которую она совершается, равна или превышает 600000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 600000 рублей, или превышает ее, а по своему характеру данная операция представляет собой:

зачисление или перевод на счет денежных средств, предоставление или получение кредита (займа), операции с ценными бумагами в случае, если хотя бы одной из сторон является физическое или юридическое лицо, имеющее соответственно регистрацию, место жительства или место нахождения в государстве (на территории), которое (которая) не участвует в международном сотрудничестве в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, либо одной из сторон является лицо, владеющее счетом в банке, зарегистрированном в указанном государстве (на указанной территории). Перечень таких государств (территорий) определяется в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации на основе перечней, утвержденных международными организациями, занимающимися противодействием легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, и подлежит опубликованию.

В настоящее время в указанном перечне включены только 2 государства: Мьянма, Нигерия (ПРИКАЗ Росфинмониторинга от 24.04.2006 N 53).

Таким образом, можно констатировать, что в настоящее время в России нет специальных законодательных актов, препятствующих работе с оффшорными компаниями. Несмотря на это, следует также учитывать текущую политическую ситуацию. Остается фактом, что оффшорные компании широко используются в российском бизнесе для целей налогового планирования, однако до сих пор существует значительная неопределенность в законодательной и судебной оценке такого использования.

Также при выборе юрисдикции необходимо учитывать цели, для которых компания будет использоваться в России. Они могут быть весьма разнообразны. Для некоторых из этих целей (открытие счета в российском банке, аккредитация и постановка на учет в налоговом органе иностранного представительства в РФ, регистрация недвижимости) необходимо получение налогового сертификата в стране регистрации компании и предоставления его в уполномоченные государственные органы РФ. В данном случае подходящими юрисдикциями являются Кипр, а также иные страны, предусматривающие постановку компаний на налоговый учет и выдачу соответствующих сертификатов.

Особенности совершения платежей из России в пользу нерезидента.

При совершении платежей от имени Российских организаций в пользу нерезидента (в том числе оффшорной компании) необходимо учитывать нормы налогового права. Так, в соответствии со статьей 246 НК РФ иностранные организации, получающие доходы от источников в РФ, признаются налогоплательщиками налога на прибыль в РФ.

При этом обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию (налогового агента), выплачивающую указанный доход иностранной организации (п.4 ст. 286 НК РФ).

Согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль для указанной категории организаций признаются доходы, полученные от источников в РФ и определяемые в соответствии со статьей 309 НК РФ.

В пункте 1 статьи 309 НК РФ установлены виды доходов, полученные иностранной организацией (в случае если получение таких доходов не связано с предпринимательской деятельностью иностранной организации через постоянное представительство в РФ), которые относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов в порядке, установленном статьей 310 НК РФ.

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование дохода (п.1 ст.309 НК РФ) | Ставка (ст. 284 НК РФ) |
| дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций; | 15% |
| доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов; | установлены ставки 15, 9, 0 процентов в зависимости от того, когда были эмитированы ценные бумаги (п.4 ст. 284 НК РФ) |
| доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках;доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) | 10% |
| пп.5,6 п.1 ст.209 НК:доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей)доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации; | 24%. При определении налоговой базы по указанных доходам, из суммы таких доходов могут вычитаться расходы в порядке, предусмотренном статьями 268, 280 настоящего Кодекса. Однако, если расходы не признаются расходом для целей налогообложения, с таких доходов налог исчисляется по ставке 20%.  |
| доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;доходы по долговым обязательствам российских организаций (за исключением доходов полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов);доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций;штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;иные аналогичные доходы (пп.10 п.1 ст.309 НК РФ). | 20%  |

ВАЖНО: в пп.10 п.1 ст.309 НК РФ в числе доходов иностранной организации от источников в России, указаны «иные аналогичные доходы». В Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций (утв. Приказом МНС РФ от 28.03.2003 N БГ-3-23/150), указано, что аналогичность доходов заключается не в схожести их с каким-либо из видов доходов, поименованных в пункте 1 статьи 309, а в том, что они относятся к доходам от источников в Российской Федерации, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, за исключением доходов, прямо упомянутых в статье 309 как не относящихся к доходам от источников в Российской Федерации.

В частности, к таким доходам относятся доходы от реализации на территории Российской Федерации ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества иностранных организаций с российскими организациями и гражданами. При этом доходом, источник которого находится на территории Российской Федерации, считается доход, выплачиваемый иностранной организации в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по которой предприятие-посредник осуществило продажу поставленных для реализации товаров.

Доходы иностранных организаций, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени самой иностранной организации, и связанные с экспортом в Российскую Федерацию товаров, не относятся к доходам от источников в Российской Федерации и, соответственно, налогообложению у источника не подлежат.

Пунктом 2 статьи 309 НК РФ указано, что доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в подпунктах 5 и 6 пункта 1 настоящей статьи (см. таблицу выше), а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации в соответствии со статьей 306 настоящего Кодекса, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Таким образом, к указанным «иным аналогичным доходам» следует относить любые доходы иностранной организации от источников в РФ, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, с учетом исключений предусмотренных п.2 ст.309 НК РФ.

Данная позиция подтверждается судебной практикой, в частности Постановлением ФАС ВСО от 04.05.2005 N А19-6629/04-40-Ф02-1832/05-С1.

Применений соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией.

Налог с доходов, полученный иностранной организацией от источников в РФ, исчисляется и удерживается российской организацией (налоговым агентом), выплачивающей доход иностранной организации при каждой выплате доходов в валюте выплаты дохода, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 статьи 310 НК РФ.

Данные случаи касаются отношений с компаниями, являющимися налогоплательщикам государств, с которыми у Российской Федерации заключено соглашение об избежании двойного налогообложения.

В настоящее время соглашения об избежании двойного налогообложения подписаны с более чем 70 государствами. Среди них: Кипр, Великобритания, Дания, США, страны СНГ и прочие (см. Информационное сообщение Минфина РФ от 02.03.2004 «О соглашениях об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»).

Подпунктом 4 пункта 2 статьи 310 НК РФ предусмотрено, что в случае выплаты российской организацией доходов иностранной организации, для которых в соответствии с международными договорами (соглашениями) предусмотрен льготный режим налогообложения в РФ, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного пунктом 1 статьи 312 НК РФ.

В соответствии с п.1 ст. 312 НК РФ, указанное подтверждение должно отвечать следующим требованиям:

- должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства,

- если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык,

- подтверждение должно быть предоставлено иностранной организацией до даты выплаты дохода.

Таким образом, если на момент выплаты дохода иностранной организации российская организация - источник выплаты дохода не располагает указанным подтверждением, то она обязана произвести удержание налога у источника выплаты по установленной законом ставке.

При этом, если указанное подтверждение появляется в распоряжении налогового агента позднее, возможно осуществить возврат ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам в соответствии с п.2 ст.312 НК РФ. Для этого в налоговый орган должны быть представлены следующие документы:

- заявление на возврат удержанного налога по установленной форме;

- подтверждение того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения;

- копии договора (или иного документа), в соответствии с которым выплачивался доход иностранному юридическому лицу, и копии платежных документов, подтверждающих перечисление суммы налога, подлежащего возврату, в бюджет;

Заявление о возврате сумм ранее удержанных в Российской Федерации налогов, а также иные вышеперечисленные документы представляются иностранным получателем дохода в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход.

В пункте 5.3 раздела II Методических рекомендаций по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, даны разъяснения о форме, содержании, порядке оформления и представления таких документов. А именно сказано, что Налоговый Кодекс не устанавливает обязательной формы документов, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государстве.

Такими документами могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме. Указанные справки рассматриваются как подтверждающие постоянное местопребывание иностранной организации в случае, если в них содержится следующая или аналогичная по смыслу формулировка:

"Подтверждается, что организация ... (наименование организации) ... является (являлась) в течение ... (указывается период) ... лицом с постоянным местопребыванием в ... (указывается государство) ... в смысле Соглашения (указывается наименование международного договора) между Российской Федерацией/СССР и (указывается иностранное государство)".

Поскольку постоянное местопребывание в иностранных государствах определяется на основе различных критериев, соответствие которым устанавливается на момент обращения за получением необходимого документа, в выдаваемом документе должен быть указан конкретный период (календарный год), в отношении которого подтверждается постоянное местопребывание. При этом указанный период должен соответствовать тому периоду, за который причитаются выплачиваемые иностранной организации доходы.

Налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов, независимо от количества и регулярности таких выплат, видов выплачиваемых доходов и т.п.

В документах, подтверждающих постоянное местопребывание, проставляется печать (штамп) компетентного (или уполномоченного им), в смысле соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения, органа иностранного государства и подпись уполномоченного должностного лица этого органа. Указанные документы подлежат легализации в установленном порядке либо на таких документах должен быть проставлен апостиль.

Обращаем внимание, что согласно разъяснениям налоговых органов, такие документы, как свидетельства о регистрации на территории иностранных государств (сертификаты об инкорпорации), выписки из торговых реестров и т.п., не могут рассматриваться в качестве документов, подтверждающих в налоговых целях постоянное местонахождение организации в иностранном государстве (5.3 раздела II Методических рекомендаций, письмо УФНС по г.Москве от 23 января 2006 г. N 20-12/3476).

Методические рекомендации налогового органа не являются нормативным актом, однако они могут способствовать налогоплательщику в толковании норм законодательства. При этом некоторые из указанных рекомендаций налоговых органов, например, что «в выдаваемом документе должен быть указан конкретный период (календарный год)», прямо не основаны на нормах статьи 312 НК РФ, поэтому не обязательны к применению налогоплательщиками, а часть из них, например, о том, что подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации должно выдаваться каждый календарный год, представляются правомерными, поскольку соответствуют логике налогового законодательства.

Поэтому рекомендуем учитывать положения методических рекомендаций при получении от иностранных контрагентов подтверждения о постоянном местонахождении.

Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ).

Применение соглашений об избежании двойного налогообложения в иных государствах.

"Классические" оффшорные страны редко имеют заключенные Конвенции/Соглашения об избежании двойного налогообложения, которые использовать при оптимизации выплат доходов нерезидентных структур. Таким образом, для применения соглашений об избежании двойного налогообложения подходящими являются низконалоговые и оншорные юрисдикции, такие как Кипр, Новая Зеландия, Великобритания, Дания, иные Европейские государства и пр.

К примеру, Великобритания имеет самую большую в мире сеть договоров об исключении двойного налогообложения (более 100). Однако применение налоговых соглашений возможно лишь в том случае, если компания не является номинальной, то есть не является агентом оффшорной компании-принципала, которой принадлежит большинство полученной прибыли (дохода). Только в том случае, если доход будет признан доходом английской компании, она может претендовать на использование договоров об избежании двойного налогообложения. Разумеется, невозможно применение договоров об избежании двойного налогообложения компанией, подающей «спящие отчеты» - dormant accounts. Возможно использование налоговых договоров в холдинговых схемах.

Иные развитые государства имеют схожие требования, необходимые для применения налоговых соглашений и получения сертификата о местонахождении.

Вероятно самая подходящая юрисдикция для применения налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения в настоящее время является республика Кипр. Сертификат о налоговом резидентстве (tax residence certificate), выдается Министерством финансов в любое время после регистрации компании. Условия получения сертификата – наличие местных директоров - резидентов Кипра.

Подводя итоги, можно кратко сформулировать основные моменты, которые нужно учитывать при выборе юрисдикции в ходе международного налогового планирования:

1. Необходимость использования компании на территории России.

Цели использования компании в России могут быть различными: открытие счета в российском банке, аккредитация иностранного представительства в РФ, регистрация недвижимости. В этом случае необходимо получение налогового сертификата в стране регистрации компании.

В данном случае подходящими юрисдикциями являются Кипр, а также иные страны, предусматривающие постановку компаний на налоговый учет.

2. Применение соглашений об избежании двойного налогообложения.

"Классические" оффшорные страны редко имеют заключенные Конвенции/Соглашения об избежании двойного налогообложения, которые можно использовать при оптимизации выплат доходов нерезидентных структур. Таким образом, для применения соглашений об избежании двойного налогообложения подходящими являются низконалоговые и оншорные юрисдикции. Наиболее удобной в практическом плане юрисдикцией является Кипр, где наиболее просто получить для компании «tax residence certificate» - сертификат о налоговом резидентстве.

3. Престиж юрисдикции.

Если престиж юрисдикции является важными вопросом, то Вам следует выбрать государство, не относящееся к "оффшорными" юрисдикциями: например, Гонконг, Кипр, Великобритания, Новая Зеландия и др.

4. Налоговый режим в стране регистрации.

Условия налогообложения зависят конкретной юрисдикции. Классические оффшорные юрисдикции (Панама, Британские Виргинские Острова, Сейшельские острова, Белиз и другие) предусматривают освобождение от налогов или устанавливают нулевое налогообложение для компаний.

В остальных государствах предусматривается налог на прибыль компаний: Кипр (10%), Великобритания (от 20 до 30%), Новая Зеландия (33%).

Исключение составляет Гонконг, который не является оффшорной юрисдикцией, но предусматривает отсутствие налогообложения для компаний, ведущих деятельность за пределами Гонконга. Это делает Гонконг, пожалуй, одной из самых привлекательных юрисдикцией для регистрации компаний.

5. Наличие и отсутствие страны в «черных списках» стран, где компания будет осуществлять торговую и инвестиционную деятельность.

«Черные списки» - это списки, в которые включены страны, на операции с которыми накладываются определенные ограничения, например, налоговые или валютные. Классические оффшорные юрисдикции (Панама, Британские Виргинские Острова, Сейшеллы, Белиз и другие) включены в подавляющее большинство "черных" списков.

Намного реже включаются в "черные" списки и не рассматриваются в качестве оффшоров: Гонконг, Кипр. Разумеется, в каких-либо списках отсутствуют оншорные юрисдикции (Великобритания, Новая Зеландия, Дания и прочие).