

## Подтверждаем уплату налога с доходов, полученных за рубежом

У компаний, которые работают за рубежом и имеют там обособленные представительства (филиалы), нередко возникает вопрос, как исчислять и удерживать налоги с дохода, полученного за границей. Для таких случаев есть специальная налоговая декларация.

Иностранное государство, как правило, взимает налог с доходов, полученных на его территории. Но и в Российской Федерации фирма также должна заплатить налог с этого дохода. Это так называемый принцип резидентства. Поскольку фирма зарегистрирована в России, все ее доходы независимо от того, где они получены, облагаются налогом на прибыль. Возникает проблема двойного налогообложения. Она решается национальным законом РФ, а также многочисленными двусторонними соглашениями России с другими странами (соглашения об избежании двойного налогообложения, СИДН).

Сумма налога с дохода, уплаченная в другом государстве, может быть зачтена при уплате налога в России\*(1). Размер зачета не может превышать суммы российского налога. К примеру, если фирма уплатила за границей 35 процентов налога с дохода, то в России может быть зачтено только 20 процентов. Предельная сумма зачета соответствует налогу на прибыль с этого дохода\*(2). И наоборот, если уплачено 10 процентов за рубежом, к зачету ставят 10 процентов, а разницу доплачивают.

Компания фактически уплачивает налог один раз, но по максимальной ставке. Это точка зрения Минфина России. Сама же норма закона сформулирована нечетко, и понимать ее можно двояко. Зачет не может превышать сумму российского налога на прибыль по этому конкретному доходу или общую сумму налога фирмы за определенный период.

### Налоговый кодекс Российской Федерации

Надо учитывать, что зачет по некоторым видам доходов возможен только при наличии СИДН. Эти правила касаются, например, дивидендов\*(3).

### Заполняем декларацию

Чтобы фирме зачли налог, надо представить по месту учета декларацию "О доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации"\*(4). Есть Инструкция о порядке заполнения декларации с пятью приложениями: Перечень видов доходов, Перечень видов расходов, Перечень видов деятельности, Справочники "Виды документов, удостоверяющих личность налогоплательщика", "Субъекты РФ".

По строке 070 раздела I отражается вид доходов в соответствии с Перечнем видов доходов (далее - Перечень), указанным в приложении N 1 к Инструкции. Если доходы, которые отражены в разделе I, относят к нескольким отчетным или

налоговым периодам и раньше они в декларацию не включались, то листы заполняют для каждого вида дохода. При этом доходы отражают последовательно по видам по каждому периоду, в котором они включены в [декларацию](#) по налогу на прибыль организаций в РФ.

По [строке 080](#) указывают код дохода. Он должен соответствовать виду полученного дохода из [Перечня](#).

Также при заполнении [декларации](#) нужен код страны (по BIC Directory из [Общероссийского классификатора](#) стран мира). Этот двузначный код страны можно найти в SWIFT-сообщении (Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication) или в актуальной редакции ОКСМ.

### Срок представления

Срок подачи этой [декларации](#) не установлен. Поэтому есть мнение, что она может быть представлена компанией в любое время. Однако нужно учитывать, что:

- [декларация](#) может быть представлена одновременно с [декларацией](#) по налогу на прибыль или позднее нее, но не ранее;

- некоторые прилагаемые к декларации документы имеют ограниченный срок действия (например, подтверждение налогового агента действует в течение того налогового периода, в котором оно представлено;

- это касается случаев налога, удержанного за границей)<sup>(5)</sup>;

- могут применяться общие сроки зачета налога<sup>(6)</sup>.

Можно сделать вывод, что общие временные рамки подачи такой [декларации](#) в инспекцию - не ранее подачи [декларации](#) по налогу на прибыль, в которую включен данный иностранный доход, и не позднее трех лет с момента уплаты (удержания) "иностранного" налога.

### Какие документы приложить?

Для исполнения налогового зачета требуется представить документ, который подтвердит уплату (удержание) налога в бюджет иностранного государства. Документ должен быть заверен:

- налоговым органом иностранного государства, если налог уплачен российской фирмой самостоятельно;

- налоговым агентом государства, на территории которого был получен доход, если налог удержан.

Зачет производят в разрезе суммы, уплаченной по каждому государству, без консолидации.

[Налоговый кодекс](#) не устанавливает, какой именно документ фирме следует представить для проведения такого зачета: нет его формы, реквизитов и т.д. С одной стороны, понятно, что это документ иностранной стороны. С другой стороны, такое нечеткое определение иногда вызывает разногласия с налоговиками. Они требуют дополнительных документов, проведение зачета затягивается и т.д.

Что же понимать под "документом, подтверждающим уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации" - письмо компетентного органа или

некий платежный документ, этим органом заверенный? Любой из этих документов может стать таким подтверждением.

Не так давно Минфин России выпустил два письма с попыткой внести ясность в этот вопрос. Чиновники сначала пояснили, что компания может представить любой документ, из которого следует, что сумма налога уплачена или удержана источником выплаты<sup>\*(7)</sup>.

### **Письмо Минфина России от 21 сентября 2011 г. N 03-08-05**

Немного позже поправились, что для зачета удержанного налога достаточно будет письма иностранного налогового агента и SWIFT-сообщения, подтверждающего факт удержания налога из суммы дохода, выплаченного российской организацией<sup>\*(8)</sup>. Таким образом, они все же требуют одновременного наличия двух документов, тогда как [Налоговый кодекс](#) ясно говорит о документе в единственном числе.

Требования инспекторов представить и письма иностранных организаций, и платежные поручения не совсем правомерны. Однако это вопрос толкования нечеткой формулировки закона. И фирме стоит самой решать, что проще и быстрее - представить два документа вместо одного или обратиться в суд.

Обратите внимание, что документы, составленные на иностранных языках, должны быть переведены на русский язык. При этом желательно заверить перевод у нотариуса. Оригинал и копию документа надо будет сшить.

О. Ястребкова,  
ведущий юрисконсульт компании "Кузьминых, Евсеев и партнеры"

Экспертиза статьи:  
Е. Мельникова,  
служба Правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор

### **Мнение. Можно для подтверждения уплаты использовать SWIFT-сообщения?**

Дмитрий Васильев, главный бухгалтер компании "Скип"

По нормам [статьи 311](#) Налогового кодекса в целях избежания двойного налогообложения суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в России. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации. Зачет производится при условии представления компанией подтверждения налогового агента об уплате налога за пределами Российской Федерации. Налоговым кодексом не установлен перечень документов, на основании которых должно подтверждаться удержание налога налоговым агентом за рубежом. Напомним о том, что SWIFT является автоматизированной международной системой трансмиссионной связи, используемой для обслуживания документооборота между банками и производства платежей. Таким образом, документы из данной системы

могут подтверждать удержание налога за рубежом.

### **Мнение. Когда надо сдавать декларацию?**

Елена Паламарчук, специалист по налогообложению

Если говорить о сроках представления декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами РФ, то в [Налоговом кодексе](#) конкретный срок не указан. Согласно [Инструкции](#) по заполнению данной [налоговой декларации](#) (утв. [приказом](#) МНС России от 23.12.2003 N БГ-3-23/709@) она может быть представлена в налоговые органы в любом отчетном (налоговом) периоде независимо от времени уплаты (удержания) налога в иностранном государстве одновременно с подачей [декларации](#) по налогу на прибыль организаций в Российской Федерации. Но не стоит забывать, что срок давности составляет три года, по истечении которых налоговики могут не принять первичную декларацию и не зачесть уплаченный за рубежом налог.

Но стоит обратить внимание, что исходя из природы налогообложения указанный налог должен зачитываться в том отчетном или налоговом периоде, в котором отражены все доходы и расходы, направленные на получение этого дохода за границей, в [декларации](#) по налогу на прибыль. Таким образом, чтобы избежать столкновений с налоговыми органами, компания имеет право подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за тот период, в котором желает зачесть налог, уплаченный за границей, и одновременно первичную [декларацию](#) о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, и тогда никаких претензий со стороны контролирующих органов возникнуть не должно.

"Актуальная бухгалтерия", N 3, март 2012 г.

---

\*(1) [ст. 311](#) НК РФ

\*(2) [письмо](#) Минфина России от 05.08.2011 N 03-03-06/1/451

\*(3) [ст. 275](#) НК РФ

\*(4) утв. [приказом](#) МНС России от 23.12.2003 N БГ-3-23/709

\*(5) [ст. 311](#) НК РФ

\*(6) [ст. 78](#) НК РФ

\*(7) [письмо](#) Минфина России от 21.09.2011 N 03-08-05

\*(8) [письмо](#) Минфина России от 28.09.2011 N 03-08-05