

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИИ ДОХОДОВ НЕРЕЗИДЕНТОВ ОТ МЕЖДУНАРОДНОЙ ПЕРЕВОЗКИ

Е.В. Килинкарова

Санкт-Петербургский государственный университет, г. Санкт-Петербург, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

19 мая 2025 г.

Дата принятия в печать –

20 июня 2025 г.

Дата онлайн-размещения –

20 сентября 2025 г.

Ключевые слова

Налог, международное
налогообложение,
международные перевозки,
соглашение об избежании
двойного налогообложения,
налог у источника, налог на
прибыль

Предлагается системный взгляд на действующее в России правовое регулирование налогообложения доходов нерезидентов от международной перевозки. На основании анализа того, как понимается международная перевозка для целей налогообложения, делается вывод, что в правилах налогового законодательства и положениях налоговых международных договоров используются разные подходы. Рассмотрены правила модельных актов и реальной договорной практики России в отношении налогообложения прибыли от международной перевозки. Завершает статью анализ регулирования и проблем правоприменительной практики после приостановления в 2023 г. соглашений об избежании двойного налогообложения с недружественными государствами.

TAXATION OF INCOME OF TAX NON-RESIDENTS FROM INTERNATIONAL TRAFFIC IN RUSSIA

Elena V. Kilinkarova

St. Petersburg University, St. Petersburg, Russia

Article info

Received –

2025 May 19

Accepted –

2025 June 20

Available online –

2025 September 20

Keywords

Tax, international taxation,
international traffic, double tax
treaty, source taxation, income tax

The research subject. This study focuses on rules of taxation of non-residents in Russia on profits derived from international traffic.

The purpose of the research. The objective of this research is to define what international traffic for purposes of taxation is, and how Russia taxes respective income of non-residents and what changes were caused by the suspension of 38 Russian double tax treaties (DTTs). Methodology. The research is based on the analysis of national legislation and double tax treaties of Russia, as well as world-renown model tax conventions. The Russia case law on application of double tax treaties and tax legislation is also in the scope of the research.

Main results of the research. The study allowed us to identify differences in approaches to the definition of international traffic for tax purposes at the levels of tax legislation and DTTs. Provisions of Russian DTTs on taxation of income from international traffic in the source state are analyzed and compared with existing model conventions. Changes in the legal landscape and problems of case law after the suspension of some Russian DTTs in 2023 are outlined.

Conclusion. There is no single concept of “international traffic” in Russian tax law - the approaches of legislation and DTTs differ, what can be explained by the purposes for which the term is used. This situation cannot be welcomed, especially in view of the existence of private law approaches to the understanding of the term. The treaty practice of Russia on taxation of profits from international traffic partly deviates from OECD and UN models due to peculiarities of the state tax policy. Suspension of DTTs with unfriendly states in 2023 resulted in increase of the tax burden on non-residents and Russian withholding agents with respect to income from international traffic, despite the existence of alternative international treaties with tax benefits and certain amendments to tax legislation. Key problems are outlined, including those requiring legislative solutions.

1. Введение

Современный мир сложно представить без развитого рынка международных перевозок товаров и пассажиров. В трансграничных ситуациях налогообложение доходов от перевозки подчиняется правилам национального законодательства вовлеченных в нее государств и положений международных договоров, среди которых ведущая роль принадлежит соглашениям об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН).

В Российской Федерации ландшафт правового регулирования международного налогообложения значительно преобразился в последние годы. В 2023 г. было приостановлено действие 38 СИДН с объявленными недружественными государствами. В попытке нивелировать негативное воздействие данного приостановления на российскую экономику в налоговое законодательство были внесены изменения, затронувшие, в том числе, налогообложение прибыли от международной перевозки.

Кроме изменения правового регулирования в последние годы под влиянием санкционного давления на российскую экономику корректируются бизнес-процессы, в том числе преобразуются логистические цепочки. Так, после введения недружественными государствами ограничительных мер на поставки энергоносителей произошла коренная переориентация экспорта нефти – потоки экспорта были перенаправлены, произошло существенное удлинение логистического плеча поставок [1, с. 25].

В статье предпринята попытка системно посмотреть на действующее в России правовое регулирование налогообложения доходов нерезидентов от международной перевозки и практику его применения. Автор последовательно анализирует понятие «международная перевозка» для целей подоходного налогообложения, рассматривает подходы СИДН к устранению двойного налогообложения в отношении прибыли от международной перевозки и обращается к правовому регулированию, которое сложилось в последние годы в условиях приостановления действия СИДН с недружественными государствами.

2. Что такое международная перевозка для целей налогообложения доходов нерезидентов?

Прежде чем перейти к определению правил налогообложения доходов от международной перевозки, определимся с тем, что же такое международная перевозка. При этом, с учетом двухуровневой системы правового регулирования международного налогообложения [2, с. 101, 110–111], нам

необходимо установить содержание соответствующих понятий и в национальном регулировании, и в СИДН.

Здесь нас встречает первая сложность, поскольку единое определение данного термина для целей налогообложения отсутствует – в Налоговом кодексе (далее – НК) РФ и в СИДН использованы разные подходы. Более того, в НК РФ используется несколько определений – одно в главе по НДС (пп. 2.1 п. 1 ст. 164), другое – в главе по налогу на прибыль организаций (пп. 8 п. 1 ст. 309). При этом наличие специального термина «международная перевозка» не является обязательным для налогообложения доходов от перевозки в трансграничных ситуациях. Так, в главе по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) термин «международная перевозка» вообще не используются, однако это отнюдь не означает, что доходы нерезидентов от перевозок не подлежат налогообложению.

Для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, объектом налогообложения по НДФЛ признаётся доход, полученный налогоплательщиками от источников в Российской Федерации (ст. 209 НК РФ). Применительно к перевозкам к доходам от источников в Российской Федерации относятся доходы, полученные от использования любых транспортных средств (включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства) в связи с перевозками в Российской Федерации и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации (пп. 8 п. 1 ст. 208 НК РФ).

Применительно к налогообложению иностранных организаций, которые не признаются налоговыми резидентами Российской Федерации, отметим, что даже у иностранных организаций, которые не осуществляют деятельность через постоянное представительство, доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках) относятся к доходам от источников в Российской Федерации и подлежат налогообложению (пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ). В данном случае под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации.

Таким образом, в НК РФ законодатель демонстрирует общий подход применительно к налогообложению доходов физических лиц и организаций – в обоих случаях подлежат налогообложению доходы от использования любых транспортных средств в перевозках в пределах государства, а также в и из него. В этой связи выглядит несколько странным использование термина «международная перевозка» в главе по налогу на прибыль организаций, ведь таковой оказывается и перевозка между пунктами внутри государства. Международной ее делает если только статус перевозчика. Тем не менее логика законодателя в части налогообложения данных видов доходов понятна – в рамках общепринятых подходов нерезиденты подлежат налогообложению в отношении доходов от источников в соответствующем государстве [3, р. 639], и, очевидно, перевозка внутри государства может относиться к доходам от источника в этом государстве, а соответствующие доходы – подлежать налогообложению у нерезидентов.

Теперь обратимся к правилам СИДН и посмотрим, каким образом и с какой целью термин «международная перевозка» используется в соглашениях.

Определение термина «международная перевозка» традиционно закрепляется в п. 1 ст. 3 СИДН «Общие определения». При применении СИДН данный термин следует использовать именно в том значении, в котором он определен в соглашении, отсылка к определениям из национального законодательства ошибочна.

Данный термин имеет значение для применения дистрибутивных правил из целого ряда статей СИДН. Речь идет не только о прибыли предприятий от международной перевозки, а также о доходах от отчуждения используемых в международных перевозках судов, вознаграждении, получаемом за работу по найму, осуществляемую на борту эксплуатируемого в международных перевозках судна, а также имущества, представленного судами, эксплуатируемыми в международных перевозках (в нумерации Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН это ст. 8, п. 3 ст. 13, п. 3 ст. 15, п. 3 ст. 22; в российских соглашениях нумерация статей зачастую та же). Поэтому очень важно единообразное понима-

ние термина «международная перевозка» обоими договаривающимися государствами, что и обусловило включение данного термина непосредственно в текст СИДН.

Несмотря на то, что существующие модельные акты и заключенные СИДН в значительной степени идентичны, тем не менее определение международной перевозки – это хороший пример, позволяющий продемонстрировать разницу подходов, в том числе их изменение с течением времени.

В настоящее время последние редакции Модельных налоговых конвенций ОЭСР (2017)¹ и ООН (2021)² предлагают в ст. 3 одинаковое определение, которое звучит следующим образом: «международная перевозка» означает любую перевозку морским или воздушным судном (*ships or aircraft*), за исключением случаев, когда морское или воздушное судно эксплуатируется исключительно между пунктами в одном договариваемом государстве и предприятие, эксплуатирующее морское или воздушное судно, не является предприятием этого государства.

Данное определение было введено в 2017 г. и по сравнению с прежней редакцией новое определение применяется в том числе к перевозкам предприятия третьего государства и делает привязку к налоговому резидентству лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность, а не к месту эффективного управления предприятием.

В ст. 3 отечественного Типового соглашения, которое одобрено Правительством РФ для использования в качестве основы для переговоров³, предлагается следующее определение термина «международная перевозка» – любая перевозка морским, речным или воздушным транспортом, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, эксплуатируемым предприятием, фактическое место управления которого находится в договариваемом государстве, кроме случаев, когда такая перевозка осуществляется исключительно между пунктами в другом договариваемом государстве. Мы видим, что принципиальным отличием отечественного подхода является распространение определения на все виды транспорта – в том числе

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019. 2800 p.

² United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021. New York: United Nations, 2023. 933 p.

³ Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» (ред. от 26 апреля 2014 г.) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 10. Ст. 1078.

речной и железнодорожный транспорт, а также автотранспортные средства. Привязка налогоплательщика к юрисдикции осуществляется через фактическое место управления предприятием, что похоже на подходы модельных конвенций ОЭСР и ООН до внесения в них последних изменений.

В действующих российских СИДН можно встретить разные определения международной перевозки. В этой связи нужно быть крайне внимательным при применении конкретного соглашения и учитывать различия в перечне видов транспорта, на которые распространяются определение международной перевозки, а также характеристики перевозчика, для которого могут иметь значение место управления или налоговое резидентство. Например, чуть более чем в тридцати СИДН с участием России термин «международная перевозка» используется в отношении более широкого круга транспортных средств, чем просто морские и воздушные суда, при этом соглашения предлагают разные варианты – от дополнения списка только речными суднами до распространения на все виды транспортных средств [4, с. 244–245].

Содержащееся в СИДН определение международной перевозки носит самостоятельный характер и используется для целей применения правил соглашений, а именно для определения доходов, относящихся к соответствующему дистрибутивному правилу. В отношении прибыли от международной перевозки, как правило, государство источника дохода лишается права на налогообложение.

Таким образом, если в национальном праве в рамках подоходного налогообложения организаций определение международной перевозки используется для обоснования налогообложения в России как в государстве источника соответствующего вида дохода, то в СИДН, напротив, понятие международной перевозки определяет доходы, право на налогообложение которых государство источника утрачивает. Это позволяет объяснить, почему в одном случае перевозка между пунктами внутри государства источника дохода признаётся международной, а в другом случае – нет. Этой же логикой может быть объяснено различие в определении видов транспортных средств, перевозка которыми признаётся международной.

3. Правила СИДН о налогообложении прибыли от международной перевозки

Традиционно СИДН содержат ст. 8, которая посвящена налогообложению прибыли от эксплуатации определенных видов транспорта в международ-

ных перевозках. Чаще всего сфера действия данной статьи ограничивается перевозками, которые осуществляют водным и воздушным транспортом, однако для российской договорной практики характерен отход от данного подхода. Как было указано выше, более широкое определение термина «международная перевозка» и, соответственно, расширение сферы действия ст. 8 встречаются в более чем тридцати соглашениях с участием России.

Статьи СИДН с 6 по 21 устанавливают дистрибутивные правила для разных видов доходов, и это неизбежно приводит к конфликтам квалификации, прямое решение некоторых из них есть в рамках правил СИДН [5, р. 161–162]. В силу прямого указания в соглашениях правила ст. 8 являются *lex specialis* по отношению к общему правилу о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности. Их особенность состоит в том, что они полностью исключают налогообложение в государстве источника дохода, независимо от наличия постоянного представительства.

Полное ограничение на налогообложение в государстве источника дохода восходит к работе в рамках Лиги наций в 1920-х гг. Основными аргументами для налогообложения только в государстве места эффективного управления предприятием были следующие [6, р. 594].

Во-первых, эксклюзивное налогообложение в одном из договаривающихся государств позволяет учесть то, как международные морские и воздушные перевозки обычно организованы – их осуществление может затрагивать множество государств, в каждом из которых возникает постоянное представительство, и централизация налогообложения в одном государстве позволяет избежать сложностей при распределении прибыли между разными государствами источника дохода.

Во-вторых, выбор государства эффективного управления в качестве государства, где будет осуществляться налогообложение доходов, был основан на подходе, согласно которому распределение налогообложения должно осуществляться не на основе места регистрации судна или создания предприятия, а с учетом того, где находится «мозг» предприятия, что обеспечивает наличие реальной экономической связи предприятия с государством, где осуществляется налогообложение. Наряду с государством эффективного управления предприятием Модельная конвенция ОЭСР допускала в комментариях возможность использования государства резидентства как государства взимания налога.

В 2017 г. регулирование международных перевозок в модельных конвенциях подверглось существенным изменениям. В основу нового подхода был положен переход от налогообложения в государстве места эффективного управления к государству резидентства предприятия, а также исключение внутренних водных перевозок из-под специальных правил ст. 8.

Принципиальным отличием Модельной конвенции ООН от Модельной конвенции ОЭСР является то, что она предлагает две альтернативные формулировки ст. 8. Вариант А идентичен подходу ОЭСР, а вариант В дифференцирует правила в отношении ситуации эксплуатации воздушных и морских судов и допускает возможность налогообложения в государстве источника, когда доходы от эксплуатации морских судов в международных перевозках «более, чем случайные» (*are more than casual*), что в соответствии с комментарием к конвенции означает любую запланированную поездку в страну за товарами или пассажирами. Наличие второго варианта в целом встраивается в логику модели ООН, которая рассчитана на отношения между развитыми и развивающимися государствами и ориентирована на предоставление больших прав на налогообложение государству источника дохода.

Статья 8 отечественного Типового соглашения несколько отличается от версий модельных конвенций ОЭСР и ООН, действовавших как в момент его утверждения, так и в настоящее время. Для нашего исследования принципиальной особенностью является то, что вслед за более широким определением термина «международная перевозка» данная статья имеет более широкую сферу применения и распространяется на прибыль от эксплуатации любого вида транспорта в международных перевозках. Отличия от модельных актов ОЭСР и ООН, касающиеся определения государства, где осуществляется налогообложение, также присутствуют, однако оставим их для другого исследования, поскольку для рассматриваемого нами вопроса о налогообложении в России доходов нерезидентов важно в первую очередь то, что отечественное типовое соглашение лишает государство источника дохода права на налогообложение.

Таким образом, общим для приведенных выше модельных актов, а также реальной договорной практики России является отсутствие налогообложения в государстве источника в отношении прибыли от международной перевозки. В качестве интересных примеров исключений можно провести соглашения с Индонезией, Таиландом, Турцией и Шри-Ланкой, которые сохраняют за государством источника дохода право на налогообложение, однако предписывают уменьшить взимаемый налог на сумму, равную 50 % такого налога. Свое особое правило предлагает соглашение с Филиппинами.

Таким образом, если в рамках национального законодательства у налогового нерезидента возникает обязанность по уплате в России налога с доходов, полученных от осуществленной им перевозки, на основании СИДН лицо может быть освобождено от налогообложения. При этом важно помнить о том, что закрепляемый в соглашениях режим отличается определенным разнообразием, поэтому нужно всегда проверять, на какие виды транспорта и какие именно доходы от международной перевозки распространяется СИДН.

Отечественная судебная практика применения СИДН в части налогообложения прибыли от международных перевозок весьма немногочисленна – речь идет не более чем о пяти десятках дел за период с начала 1990-х гг. При этом многие дела связаны не столько с применением данных правил, сколько со сложностями в выполнении процедурных требований. Так, надлежащее подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации в государстве, с которым у Российской Федерации есть соответствующий международный договор, нередко становилось камнем преткновения и для применения правил ст. 8 соглашений⁴, как, впрочем, и для многих других дел о применении соглашений [7, с. 121–122; 8; 9]. В основном при применении рассматриваемых правил СИДН суды решают простые вопросы – например, выясняют, на перевозки каким транспортом распространяются правила конкретного соглашения⁵.

⁴ См., напр., постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 4 октября 2004 г. по делу № А32-18908/2003-51/496, от 28 декабря 2004 г. по делу № А32-16328/04-51/428, от 11 мая 2016 г. по делу № А32-7642/2015, от 11 мая 2016 г. по делу № А32-7642/2015, постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 1 ноября 2023 г. по делу № А32-9895/2022, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 июня 2006 г. по делу № А56-13511/005, от

25 июня 2008 г. по делу № А56-37381/2007, постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 5 ноября 2015 г. по делу № А24-5732/2014, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21 мая 2020 г. по делу № А75-13522/2019.

⁵ См., напр., постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 30 января 2006 г. по делу № А41-К2-21642/04, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 2 июля 2009 г. по делу № А40-74824/08-32-674.

4. Налогообложение международной перевозки после частичной приостановки СИДН

Указом Президента РФ от 8 августа 2023 г. № 585 (далее также – Указ)⁶ приостановлено действие отдельных положений 38 СИДН – всех действовавших на тот момент соглашений с объявленными недружественными странами. Вопросы приостановления соглашений вызвали большую дискуссию в профессиональном сообществе, как только оно было анонсировано [10–13] и, конечно, после его юридического оформления [14–17].

Для нас важно то, что под приостановление попала в том числе ст. 8 соглашений. Таким образом, закрепленное в соглашениях ограничение России как государства источника на налогообложение доходов от определенных видов перевозок с 8 августа 2023 г. временно не действует. Когда возобновится действие данных положений, на настоящий момент непонятно. Указ определил, что приостановление будет действовать до устранения иностранными государствами допущенных ими нарушений законных экономических и иных интересов Российской Федерации, прав ее граждан и юридических лиц или до прекращения действия в отношении Российской Федерации этих международных договоров.

Приостановление действия СИДН заставило обратить внимание на то, что устранение двойного налогообложения, в том числе путем освобождения определенных доходов от налогообложения, может осуществляться на основании разных правовых оснований.

Во-первых, могут применяться положения иных международных договоров. Как справедливо отметил ФНС России в своем письме, посвященном приостановлению СИДН, налоговый агент вправе учитывать положения неналоговых соглашений, в которых предусматривается освобождение от налогообложения или применение пониженных налоговых ставок и действие которых не приостановлено⁷. В качестве примера ФНС России приводит ст. 14 Соглашения между Правительством СССР и Правительством Королевства Нидерландов о торговом судоходстве от

28 мая 1969 г., которое предусматривает освобождение от налогообложения доходов от международной морской перевозки при соблюдении ряда условий. Данное соглашение не является единичным, в литературе можно найти информацию о международных договорах СССР, не являющихся СИДН, которые предусматривают налоговые льготы в сфере перевозок [18, с. 258–268], однако всё же данные льготы не являются полной заменой правилам СИДН.

Во-вторых, освобождение может быть предусмотрено на уровне национального законодательства. В ноябре 2023 г. в НК РФ были внесены изменения, которые в том числе были призваны снизить влияние на отечественную экономику последствий, вызванных приостановлением СИДН⁸. При этом используется весьма интересная юридическая конструкция, которая предполагает отсылку к СИДН, действие которых приостановлено, что стало предметом обсуждения в научной литературе [19; 20]. Предусмотрены данные правила и в отношении доходов от международных перевозок.

Основной смысл новых правил состоит в том, что если до приостановления СИДН в России как в государстве источника дохода на основании положений соглашений соответствующие доходы не облагались налогом или облагались налогом по пониженным ставкам, то данный режим сохраняется в отношении доходов, выплаченных начиная с 8 августа 2023 г. [14, с. 25–29]. При этом должны быть соблюдены дополнительные условия – в частности, российские и иностранные организации не должны быть взаимозависимыми лицами, как их определяет ст. 105.1 НК РФ. Также может иметь значение дата заключения договоров, по которым получены доходы. Так, льгота в отношении прибыли от международной перевозки применяется, если договоры, на основании которых осуществляется международная перевозка, были заключены до принятия Указа, т. е. до 8 августа 2023 г.

Данные правила НК РФ введены как временные и применяются по 31 декабря 2025 г. включительно в отношении доходов, выплаченных налого-

⁶ Указ Президента РФ от 8 августа 2023 г. № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2023. № 33. Ст. 6468.

⁷ Пункт 4 письма ФНС России от 29 ноября 2023 г. № ШЮ-4-13/14936@ «О направлении разъяснений по приостановлению СИДН».

⁸ Федеральный закон от 27 ноября 2023 г. № 539-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2023. № 49 (ч. I–III). Ст. 8656.

вым агентом начиная с 8 августа 2023 г. В литературе можно найти их подробный анализ [13; 20].

Большинство перевозчиков, особенно если речь идет о морских и авиаперевозках, представлены организациями. Вероятно, этим объясняется то, что в отношении доходов физических лиц правила, направленные на нивелирование влияния приостановления СИДН, не введены.

После приостановления СИДН на практике возникли проблемы, связанные с налогообложением смешанных договоров, все выплаты по которым ранее были полностью освобождены от налогообложения, а теперь нет. Речь, конечно, в первую очередь идет о международной перевозке и транспортно-экспедиторских услугах [21]. Кроме этого, в последние годы под влиянием санкционного давления происходит перестройка логистических процессов и включение в них платежных агентов и иных посредников. Вопросы налогообложения данных доходов с учетом соблюдения условий применения льгот по соглашениям [22, с. 84–85] при всей сложности возникающих бизнес-процессов требуют внимательного анализа с учетом реального функционала данных посредников и их роли в бизнес-процессах.

После частичного приостановления действия значительного количества СИДН фокус внимания в правовом регулировании в значительной степени переместился на национальный уровень. В этой связи хотелось бы обратить внимание на дошедшее в 2025 г. до Верховного Суда РФ дело ООО «Новокузнецкий Мелькомбинат», в котором суды истолковали положения п. 1 и 2 ст. 309 НК РФ и пришли к выводу о том, что доходы от международной перевозки не подлежат налогообложению у источника выплаты, т. е. в отношении таких доходов резидент Российской Федерации, выплачивающий доходы иностранной компании, не выступает налоговым агентом⁹. Данный подход поддержал Верховный Суд РФ, и в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам было отказано¹⁰.

Было бы преувеличением утверждать, что изложенная позиция полностью и окончательно сформирована в судебной практике, однако с учетом

наличия отказного определения Верховного Суда РФ правоприменительную практику фискальных государственных органов и арбитражных судов по этому вопросу можно рассматривать как ориентированную соответствующим образом¹¹. В то же время у автора есть сомнения в том, что налоговые органы готовы истолковывать данные нормы именно таким образом, поскольку отсутствие налогового агента крайне затрудняет возможность взыскания налога, особенно если речь идет о налогообложении иностранной организации – налоговым резиденте недружественного государства.

5. Заключение

В отечественном правовом регулировании международного налогообложения отсутствует единый подход к определению понятия «международная перевозка». Также этот термин используется не только в налоговом праве – частноправовое регулирование международной перевозки весьма объемно и содержит определения соответствующего понятия, отличающиеся от налогово-правовых [23, с. 326–428]. Поэтому нужно понимать, что перевозка, в которой присутствует тот или иной иностранный элемент, может быть по-разному квалифицирована для целей применения разных правил.

Исторически сложилось, что СИДН предусматривают освобождение прибыли от международной перевозки от налогообложения в государстве источника. Однако данное правило в большинстве случаев затрагивает не любую перевозку, а только осуществляемую определенными видами транспорта – в основном морскими и воздушными судами. Российская договорная практика выборочно демонстрирует более широкий подход к определению международной перевозки и, соответственно, применению правила налогообложения связанной с ней прибыли. Разграничение разных видов доходов, связанных с международной перевозкой, приобретает особое значение – ведь в отношении одних государств источник полностью лишается права на налогообложение, а в отношении других имеет право на налогообложение при наличии постоянного представительства.

⁹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25 сентября 2024 г. по делу № А45-36916/2023.

¹⁰ Определение Верховного Суда РФ от 17 января 2025 г. по делу № А45-36916/2023.

¹¹ О значении отказного определения судьи Верховного Суда РФ см. п. 3.1 Постановления Конституционного Суда РФ от 28 ноября 2017 г. № 34-П «По делу о проверке кон-

ституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта»» (Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. № 49. Ст. 7532).

В последние годы мы наблюдаем процессы изменения отечественного правового регулирования международного налогообложения, преобразования бизнес-процессов и логистических цепочек. В конце 2025 г. завершают действие временные меры, направленные на сокращение негативного воздействия приостановления СИДН на российскую экономику. Будут ли они продлены и на каких условиях, на настоящий момент непонятно.

В условиях, когда налогообложение доходов от международной перевозки иностранных организаций из недружественных стран, не подпадающих под временные правила по освобождению от налогообложения, осуществляется на основании правил

налогового законодательства, вызывает удивление существование правил п. 2 ст. 309 НК РФ, которые позволяют судам делать вполне обоснованный вывод о том, что в отношении доходов от международной перевозки резидент Российской Федерации, выплачивающий доходы иностранной компании, не выступает налоговым агентом. Наличие данных правил требует осмысления, и они либо должны быть скорректированы в сторону признания российских организаций налоговыми агентами в отношении соответствующих видов доходов, либо правоприменительная практика должна быть приведена в соответствие с правилами п. 2 ст. 309 НК РФ.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бачилова Е. М. Налогообложение морской транспортировки российской нефти. Актуальные вопросы / Е. М. Бачилова // *Налоговед.* – 2023. – № 10. – С. 25–36.
2. Килинкарлова Е. В. Международное налогообложение: проблемы определения и преподавания для юристов / Е. В. Килинкарлова // *Актуальные проблемы преподавания международного финансового права* : моногр. / под ред. Г. П. Толстопятенко, Д. М. Осинной. – М. : Проспект, 2024. – С. 99–113.
3. Ault H. J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* / H. J. Ault, B. J. Arnold, G. S. Cooper. – 4th ed. – Wolters Kluwer, 2020. – 740 p.
4. Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : моногр. / И. А. Хаванова. – М. : Юриспруденция, 2016. – 351 с.
5. Arnold B. J. *International Tax Primer* / B. J. Arnold. – 4th ed. – Wolters Kluwer, 2019. – 245 p.
6. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions / ed. by E. Reimer, A. Rust. – 5th ed. – Wolters Kluwer, 2022. – 2556 p.
7. Килинкарлова Е. В. О развитии российской судебной практики применения соглашений об избежании двойного налогообложения / Е. В. Килинкарлова // *Правоприменение.* – 2024. – Т. 8, № 2. – С. 120–129. – DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(2).120-129.
8. Мачехин В. А. Применение международных налоговых соглашений в РФ: процессуальные проблемы / В. А. Мачехин // *Финансовое право.* – 2011. – № 7. – С. 36–40.
9. Савицкий А. И. От сертификата резидентства к политике международного налогообложения / А. И. Савицкий // *Закон.* – 2015. – № 6. – С. 166–180.
10. Хаванова И. А. Денонсация и приостановление действия соглашений об избежании двойного налогообложения (теория и практика) / И. А. Хаванова // *Финансовое право.* – 2023. – № 1. – С. 22–25.
11. Винницкий Д. В. О прекращении и приостановлении СИДН / Д. В. Винницкий // *Налоговед.* – 2023. – № 5. – С. 28–32.
12. Сосновский С. А. Прекращение и приостановление СИДН: возможные основания / С. А. Сосновский // *Налоговед.* – 2023. – № 5. – С. 17–27.
13. Сосновский С. А. Прекращение и приостановление СИДН: порядок и последствия / С. А. Сосновский // *Налоговед.* – 2023. – № 6. – С. 31–35.
14. Килинкарлова Е. В. Устранение двойного налогообложения после частичного приостановления Россией международных налоговых соглашений / Е. В. Килинкарлова // *Налоговед.* – 2024. – № 1. – С. 21–29.
15. Хаванова И. А. Правовая модель частичного приостановления действия международных налоговых договоров России / И. А. Хаванова // *Финансовое право.* – 2023. – № 10. – С. 20–25.
16. Хаванова И. А. Проблемы устранения двойного налогообложения в период приостановления действия налоговых договоров России / И. А. Хаванова // *Финансовое право.* – 2024. – № 10. – С. 12–16. – DOI: 10.18572/1813-1220-2024-10-12-16.

17. Вахитов Р. Р. Приостановка налоговых соглашений: международный опыт, последствия и рекомендации / Р. Р. Вахитов // *Налоговед.* – 2024. – № 9. – С. 15–27.
18. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – М. : Статут, 2017. – 463 с.
19. Хаванова И. А. Каверзы отсылок к временно недействующим нормам международных налоговых договоров / И. А. Хаванова // *Правоприменение.* – 2024. – Т. 8, № 4. – С. 133–142. – DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(4).133-142.
20. Сосновский С. А. Каким источником установлены налоги после приостановления СИДН? / С. А. Сосновский // *Налоговед.* – 2024. – № 3. – С. 35–41.
21. Терещенко А. И. Налогообложение импортеров в условиях приостановления СИДН / А. И. Терещенко, И. Б. Штукмастер // *Налоговед.* – 2023. – № 11. – С. 31–35.
22. Килинкарлова Е. В. Об условиях применения льгот по российским соглашениям об избежании двойного налогообложения / Е. В. Килинкарлова // *Закон.* – 2023. – № 11. – С. 83–89. – DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-11-83-89.
23. Канашевский В. А. Международные сделки: правовое регулирование / В. А. Канашевский. – 2-е изд. – М. : Международные отношения, 2019. – 704 с.

REFERENCES

1. Bachilova E.M. Taxation of sea transportation of Russian oil. *Nalogoved*, 2023, no. 10, pp. 25–36. (In Russ.).
2. Kilinkarova E.V. International taxation: problems of definition and teaching for lawyers, in: Tolstoplyatenko G.P., Osina D.M. (eds.). *Aktual'nye problemy prepodavaniya mezhdunarodnogo finansovogo prava*, Monograph, Moscow, Prospekt Publ., 2024, pp. 99–113. (In Russ.).
3. Ault H.J., Arnold B.J., Cooper G.S. *Comparative Income Taxation. A Structural Analysis*, 4th ed. Wolters Kluwer Publ., 2020. 740 p.
4. Khavanova I.A. *International double tax treaties of the Russian Federation*, Monograph. Moscow, Yurisprudentsiya Publ., 2016. 351 p. (In Russ.).
5. Arnold B.J. *International Tax Primer*, 4th ed. Wolters Kluwer Publ., 2019. 245 p.
6. Reimer E., Rust A. (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed. Wolters Kluwer Publ., 2022. 2556 p.
7. Kilinkarova E.V. On the development of Russian tax treaty case law. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2024, vol. 8, no. 2, pp. 120–129. DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(2).120-129.
8. Machekhin V.A. Application of international tax treaties in the RF: procedural problems. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2011, no. 7, pp. 36–40. (In Russ.).
9. Savitskiy A.I. From tax residency certificate towards international tax policy. *Zakon*, 2015, no. 6, pp. 166–180. (In Russ.).
10. Khavanova I.A. Denunciation and suspension of double taxation agreements (the theory and practice). *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2023, no. 1, pp. 22–25. (In Russ.).
11. Vinnitskiy D.V. On double taxation treaties being terminated or suspended. *Nalogoved*, 2024, no. 5, pp. 28–32. (In Russ.).
12. Sosnovsky S.A. Termination and suspension of double taxation treaties: potential grounds. *Nalogoved*, 2023, no. 5, pp. 17–27. (In Russ.).
13. Sosnovsky S.A. Suspending and terminating double tax treaties: procedure and consequences. *Nalogoved*, 2023, no. 6, pp. 31–35. (In Russ.).
14. Kilinkarova E.V. Avoidance of double taxation after Russia partially suspended international double tax treaties. *Nalogoved*, 2024, no. 1, pp. 21–29. (In Russ.).
15. Khavanova I.A. The legal model of partial suspension of international tax treaties of Russia. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2023, no. 10, pp. 20–25. (In Russ.).
16. Khavanova I.A. Problems of eliminating double taxation during the suspension of Russian tax treaties. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2024, no. 10, pp. 12–16. DOI: 10.18572/1813-1220-2024-10-12-16. (In Russ.).

17. Vakhitov R.R. Tax treaties suspended: international experience, consequences and recommendations. *Nalogoved*, 2024, no. 9, pp. 15–27. (In Russ.).
18. Vinnitskii D.V. *International tax law: problems of theory and practice*. Moscow, Statut Publ., 2017. 463 p. (In Russ.).
19. Khavanova I.A. The complexity of references to the temporarily suspended norms of international tax treaties. *Pravoprименение = Law Enforcement Review*, 2024, vol. 8, no. 4, pp. 133–142. DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(4).133-142.
20. Sosnovsky S.A. What source establishes taxes after a DTT is suspended?. *Nalogoved*, 2024, no. 3, pp. 35–41. (In Russ.).
21. Tereschenko A.I., Shtukmaster I.B. The taxation of importers when double tax treaties are suspended. *Nalogoved*, 2023, no. 11, pp. 31–35. (In Russ.).
22. Kilinkarova E.V. On Entitlement to Treaty Benefits under Russian Double Tax Conventions. *Zakon*, 2023, no. 11, pp. 83–89. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-11-83-89. (In Russ.).
23. Kanashevskii V.A. *International transactions: legal regulation*, 2nd ed. Moscow, Mezhdunarodnye otnosheniya Publ., 2019. 704 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Килинкарова Елена Васильевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права Санкт-Петербургский государственный университет
199034, Россия, г. Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9
E-mail: e.kilinkarova@spbu.ru
ORCID: 0000-0003-1262-1448
ResearcherID: J-7523-2013
Scopus AuthorID: 57219343210
SPIN-код РИНЦ: 7515-4090; AuthorID: 508242

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Килинкарова Е.В. Налогообложение в России доходов нерезидентов от международной перевозки / Е.В. Килинкарова // *Правоприменение*. – 2025. – Т. 9, № 3. – С. 84–93. – DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(3).84-93.

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Elena V. Kilinkarova – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law
St. Petersburg University
7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russia
E-mail: e.kilinkarova@spbu.ru
ORCID: 0000-0003-1262-1448
ResearcherID: J-7523-2013
Scopus AuthorID: 57219343210
RCSI SPIN-code: 7515-4090; AuthorID: 508242

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Kilinkarova E.V. Taxation of income of tax non-residents from international traffic in Russia. *Pravoprименение = Law Enforcement Review*, 2025, vol. 9, no. 3, pp. 84–93. DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(3).84-93. (In Russ.).