

СМОРОДИНА Елена Анатольевна

Кандидат экономических наук, доцент кафедры
государственных и муниципальных финансов

Уральский государственный экономический университет
620144, РФ, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45
Контактный телефон: (922) 222-83-23
e-mail: smorodina_e@mail.ru



Особенности налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации

Ключевые слова: налоговый статус; налогообложение; постоянное представительство иностранной компании; регулярность осуществления предпринимательской деятельности; налог на прибыль организаций; налог на добавленную стоимость; налог на имущество организаций.

В последнее время в печатных изданиях высказываются различные мнения о последствиях вступления России во Всемирную торговую организацию и о возможных изменениях экономической ситуации в целом в РФ, отдельных отраслях экономики. В этой связи налоговые последствия, как правило, исследуются в рамках поступления налоговых и таможенных платежей в бюджетную систему РФ. В статье рассмотрены налоговый статус, который получают иностранные компании при их допуске на рынок финансовых услуг РФ, особенности и проблемы их налогообложения на территории РФ.

Получение Россией членства во Всемирной торговой организации (ВТО) имеет смысл в извлечении именно внешнеторговых преимуществ. Члены ВТО, как правило, становятся еще и членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). В настоящее время переговоры и работа по вступлению России в ОЭСР продолжаются. Заместитель главы МИД А. Денисов заявил, что Россия планирует завершить работу по вхождению в ОЭСР в 2013–2014 гг. Для устранения существующих препятствий Россия должна привести нормативно-правовую базу, в том числе в области налогообложения, в соответствие с требованиями и принципами деятельности данных организаций. В связи с этим важным вопросом является налоговый статус иностранных юридических лиц с точки зрения их налогообложения на территории РФ.

Рассмотрим возможные налоговые последствия вступления России в ВТО:

- налоговый статус при допуске иностранных юридических и физических лиц в некоторые сферы деятельности;
- особенности налогообложения иностранных юридических лиц на территории РФ (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и налог на имущество организаций).

При вступлении России в ВТО были определены обязательства по допуску иностранных юридических и физических лиц (стран – членов ВТО) к определенным видам деятельности на территории РФ. Данные обязательства рассмотрены нами в отношении услуг финансового сектора (табл. 1); зарубежный опыт представлен в табл. 2.

Ограничения доступа на рынок и национального режима рассмотрены по способам поставки услуг:

- 1) трансграничная поставка – с территории одного члена ВТО на территорию любого другого члена;
- 2) потребление за рубежом – на территории одного члена потребителю услуг любого другого члена;

3) коммерческое присутствие – поставщиком услуг одного члена путем коммерческого присутствия на территории любого другого члена;

4) присутствие физических лиц – поставщиком услуг одного члена путем присутствия физических лиц члена на территории любого другого члена.

Принцип «национального режима» означает, что импортные товары, ввезенные в страну, не должны дискриминироваться по сравнению с аналогичными товарами отечественного производства [1].

Таблица 1

Обязательства России применительно к рассматриваемым сферам услуг по способам поставки (понимание ГАТС «Сферы применения и определения»)

Рынок услуг	Ограничения доступа на рынок	Ограничения национального режима
1. Услуги по налоговому консультированию	Нет	Нет
2. Аудиторские и бухгалтерские услуги	Нет	Нет
3. Банковские услуги, услуги на рынке ценных бумаг и иные финансовые услуги	Нет, за исключением случая, когда коммерческое присутствие представлено в форме юридического лица РФ	Нет, за исключением указанных ограничений доступа на рынок
4. Страховые услуги	Обязательства не принимаются, кроме горизонтальных	Обязательства не принимаются, кроме горизонтальных

Примечания. Составлено по [1–5].

¹ В пунктах 1 и 2 «нет» не означает, что вводить ограничения для иностранных лиц из других членов ВТО вообще будет нельзя, их установление допустимо, но только с учетом принципа «национального режима».

² В пункте 3 «нет», за исключением указанных ограничений доступа на рынок, означает, что после допуска иностранного юридического лица (не может являться филиалом, представительством и т. д.) из членов ВТО к оказанию рассматриваемых услуг на территории России, их правовой статус и правила, не могут быть хуже тех, которые установлены в отношении оказания таких услуг российскими юридическими лицами.

³ Пункт 4 означает возможность установления Россией любых ограничений для иностранных лиц из членов ВТО в отношении их статуса и правил, относящихся к оказанию ими услуг четвертым способом, кроме горизонтальных обязательств. Горизонтальные обязательства по рассматриваемым услугам касаются типов коммерческого присутствия в России, участия иностранного капитала, присутствия физических лиц.

Таблица 2

Обязательства зарубежных стран применительно к рассматриваемым сферам услуг по способам поставки

Вид услуг	Ограничения национального режима
Услуги по налоговому консультированию	Индия и Бразилия отказались брать на себя какие-либо обязательства по допуску иностранных лиц из членов ВТО в данную сферу услуг. Южная Африка взяла на себя обязательства не устанавливать ограничения по первому, второму и третьему способам поставки, но оговорила, что эти услуги не могут иметь характера юридических услуг. Китай взял на себя обязательства в отношении данных услуг с рядом серьезных оговорок
Аудиторские и бухгалтерские услуги	Бразилия , по сути, полностью закрыла доступ на рынок аудиторских и бухгалтерских услуг для иностранных лиц из других членов ВТО, отказавшись принимать на себя какие-либо серьезные обязательства и даже предусмотрев запрет на «участие нерезидентов в юридических лицах, контролируемых бразильскими гражданами»

Вид услуг	Ограничения национального режима
	и возможность использования иностранным поставщиком « своего иностранного названия » только в случае его уступки « бразильским специалистам, которые будут представлять и осуществлять полноценное участие в новом юридическом лице на территории Бразилии ». Индия вообще отказалась брать на себя какие-либо обязательства по допуску к оказанию аудиторских и бухгалтерских услуг иностранных лиц из членов ВТО. Это означает возможность установления Индией любых ограничений для иностранных лиц из членов ВТО по их допуску к оказанию таких услуг
Банковские услуги, услуги на рынке ценных бумаг и иные финансовые услуги	ЮАР, Бразилия и Индия отказались брать на себя в отношении финансовых услуг какие-либо серьезные обязательства по допуску к их оказанию иностранных лиц из членов ВТО. Особенностью обязательств Китая является то, что они являются очень детальными: в них описываются правила доступа на рынок и предоставления национального режима в отношении каждого отдельного вида финансовых услуг
Страховые услуги	Обязательства ЮАР в рассматриваемом секторе услуг в основном касаются ограничений доступа на рынок при их оказании на территории ЮАР (путем коммерческого присутствия). В частности, такие ограничения касаются организационно-правовой формы страховых компаний, которые могут быть учреждены иностранными лицами на территории ЮАР, и требований получения разрешений соответствующих уполномоченных органов на операции с активами таких компаний. Китай значительно открыл рынок страховых услуг для иностранных лиц. Однако введены ограничения по доле участия иностранных лиц в уставном капитале

Примечание. Составлено по [1–5].

Информация, представленная в табл. 1 и 2, показывает, что Россия из всех стран БРИКС установила наиболее благоприятные режимы для иностранных лиц из членов ВТО по их допуску к оказанию вышеперечисленных услуг. Отметим, что на текущий момент Россия позволяет иностранным банкам работать через дочерние структуры (квота на участие иностранного капитала в банковском секторе не может превышать 50%) и отстояла запрет на деятельность филиалов иностранных банков на территории РФ. Иностранные страховые компании смогут открывать филиалы в России по истечении 9 лет после вступления нашей страны в ВТО [6]. Следовательно, отечественный рынок банковских и страховых услуг по-прежнему защищен от конкуренции. Российские компании уже начали укрупняться, чтобы составить конкуренцию мировым концернам.

Коммерческое присутствие в рассматриваемых сферах деятельности на территории РФ разрешается только в форме иностранного юридического лица, что и определяет налоговый статус.

Под иностранным юридическим лицом по праву ВТО понимается юридическое лицо, которое:

1) учреждено или иным образом организовано в соответствии с законодательством другого члена ВТО и вовлечено в существенные деловые операции на территории любого члена ВТО или

2) принадлежит или контролируется в случае его коммерческого присутствия в России (в виде представительства, филиала или через учрежденное им в России юридическое лицо):

- а) физическим(и) лицом(ами) такого члена ВТО или
- б) юридическим(и) лицом(ами) такого члена ВТО.

При этом юридическое лицо является:

- 1) «принадлежащим» лицам из члена ВТО, если более 50% доли участия в нем реально принадлежит лицам этого члена ВТО;
- 2) «контролируемым» лицами из члена ВТО, если такие лица имеют полномочия назначать большинство его директоров или иным образом законно направлять его деятельность.

Соответственно, юридическое лицо, даже учрежденное в России, с точки зрения права ВТО все равно может оказаться иностранным юридическим лицом [1].

В настоящее время иностранные организации могут осуществлять деятельность на территории России практически без ограничений. Гражданский кодекс РФ не дает понятия представительства зарубежной (иностранной) организации. Такое определение содержат нормы Налогового кодекса РФ (НК РФ). Налоговый режим, применяемый к иностранным организациям в РФ, во многом зависит от того, образует ли их деятельность постоянное представительство. Статус постоянного представительства иностранной организации на территории РФ регулирует глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», ст. 306 [7]. Признаками постоянного представительства являются:

1) наличие филиала, представительства, отделения, конторы, агентства, любого обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в РФ (далее подразделение);

2) осуществление иностранной организацией на территории РФ предпринимательской деятельности, связанной с:

- пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной в п. 4 ст. 306 НК РФ;

3) осуществление такой деятельности на регулярной основе.

Если формально такое подразделение отсутствует, но иностранная организация имеет в России «зависимого агента», то для целей налогообложения считается, что постоянное представительство имеет место. В соответствии с НК РФ зависимый агент – это представитель иностранной организации, который имеет полномочия на представление ее интересов и регулярно их использует для подписания контрактов от имени организации либо для согласования их существенных условий.

Если иностранная организация действует в России через независимого агента, то это не приводит к образованию представительства (например, осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, профессионального участника рынка ценных бумаг – агентское соглашение).

Необходимо отметить, что регулярность осуществления предпринимательской деятельности является одним из условий возникновения постоянного представительства иностранной компании. Условия признания деятельности регулярной можно найти в «Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ». При отсутствии в законодательстве признаков регулярности деятельности признание ее регулярной как необходимое условие возникновения постоянного представительства предоставлено налоговым органам и зависит от их субъективного мнения. Бесспорно, многообразие форм, способов, условий осуществления предпринимательской деятельности требует анализа фактического осуществления деятельности иностранной организацией. Однако необходимы критерии определения деятельности как регулярной, на основании которых и должен проводиться подобный анализ [8].

К образованию постоянного представительства на территории РФ не приводит:

- деятельность подготовительного и вспомогательного характера;
- ввоз и вывоз товаров по внешнеторговым контрактам;
- предоставление персонала для работы в РФ;
- владение долями в капитале российских организаций;
- участие в договорах о совместной деятельности с российскими организациями.

Иностранные компании, осуществляющие деятельность через постоянное представительство, подлежат обязательной постановке на налоговый учет в налоговом органе. В этом случае иностранные организации на территории РФ признаются плательщиками трех основных налогов: налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и налога на имущество организаций.

Порядок определения доходов и расходов по налогу на прибыль иностранной компании и российских организаций аналогичен. Доходы и расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

Ставки налога на прибыль для иностранных организаций, которые осуществляют свою деятельность в РФ через постоянное представительство, представлены в табл. 3, без образования представительства – в табл. 4.

Таблица 3

Ставки налога на прибыль для иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ через постоянное представительство [7]

Вид дохода	Ставка налога на прибыль, %
1. Доходы от предпринимательской деятельности (за вычетом расходов)	20
2. Доходы от владения, пользования и распоряжения имуществом представительства (за вычетом расходов)	20
3. Доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций	15
4. Доходы, полученные в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	15
5. Доходы, полученные в виде процентов за нарушение условий хозяйственных договоров	20
6. Другие доходы, полученные от источников в РФ	20

Таблица 4

Ставки налога на прибыль для иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ без постоянного представительства [7]

Вид дохода	Ставка налога на прибыль, %
1. Доходы, полученные от реализации недвижимости (за вычетом расходов)	20
2. Доходы от осуществления международных перевозок (фрахт)	10
3. Доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций	15
4. Доходы, полученные в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	15
5. Доходы, полученные от реализации акций, более чем на 50% обеспеченных недвижимостью РФ (за вычетом / без вычета расходов)	20

Следует отметить, что порядок налогообложения доходов иностранной компании определяется не только НК РФ, но и положениями международных договоров (соглашений), заключенных между РФ и соответствующим иностранным государством. Анализ ряда соглашений Правительства РФ с правительствами зарубежных стран «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»

показывает, что значительное число соглашений не содержит каких-либо специальных норм относительно длительности осуществления предпринимательской деятельности для возникновения постоянного представительства. Например, упомянутые нормы отсутствуют в соглашениях с Испанией, Швейцарией, Турецкой Республикой, Норвегией, Республикой Сингапур, Китайской Народной Республикой и многих других соглашениях. Небольшое число соглашений об избежании двойного налогообложения содержит нормы, определяющие конкретный период времени, в течение которого необходимо вести деятельность для образования постоянного представительства. Например, Конвенция с Республикой Чили определяет период, превышающий в совокупности 183 дня в течение любого двенадцатимесячного периода, в отношении оказания профессиональных услуг и другой деятельности независимого характера. Отметим, что большинство заключенных РФ соглашений об избежании двойного налогообложения следуют Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал [8].

Кроме того, соглашения Правительства РФ «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» с другими государствами регулируют порядок налогообложения таких организаций и физических лиц, которые облагаются сопоставимыми налогами в отношении аналогичного объекта в двух и более государствах за один и тот же налоговый период. Например, такой договор заключен между Россией и Турцией. Если российская организация выплачивает дивиденды турецкой организации, которая на территории РФ является неналоговым резидентом, то такие доходы у нее облагаются по ставке 15%. В Турции доходы в виде дивидендов облагаются по ставке 10%. Чтобы воспользоваться ставкой 10%, турецкая организация до даты получения такого дохода должна предоставить в налоговые органы справку о том, что она является налоговым резидентом Турции.

Иностранцы организации, осуществляющие свою деятельность на территории РФ через постоянное представительство, как и российские организации, являются плательщиками НДС в соответствии с главой 21 НК РФ.

1. При реализации на территории РФ товаров (работ, услуг), в том числе реализации предметов залога и передаче имущественных прав, ставка НДС 18%. При реализации продовольственных товаров и товаров для детей в соответствии с утвержденным перечнем, периодических печатных и книжных изданий, медицинских изделий предусмотрена ставка 10% (п. 2 ст. 164 гл. 21 НК РФ).

2. При импорте товаров импортер уплачивает НДС, исходя из таможенной стоимости товара. Специфика заключается в том, что если иностранная компания осуществляет исключительно поставку товаров российским импортерам, то она не является плательщиком российского НДС. Плательщиками НДС являются российские организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые в этом случае налоговыми агентами и приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах. Ставка НДС 10% и 18%.

3. При экспорте товаров (реализация товаров в таможенном режиме экспорта) налоговая ставка 0%. Порядок получения ставки 0% по НДС предусмотрен в ст. 165 НК РФ. Схема зачета НДС по экспортируемым товарам, дата реализации которых наступила на 181-й день с момента их выпуска в таможенном режиме экспорта, заключается в следующем:

- НДС по имуществу, работам и услугам, используемым для производственных целей, подлежит вычету в общем порядке без учета того, что часть произведенной продукции может быть в дальнейшем экспортирована;
- после истечения 180 дней и при получении документов, подтверждающих факт экспорта, в налоговую декларацию за период, на который приходится 181-й день с даты выпуска товаров в таможенном режиме экспорта, вносятся изменения. Уточненная налоговая декларация предоставляется в налоговые органы.

Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории РФ через постоянное представительство, являются плательщиками налога на имущество организаций в соответствии с главой 30 НК РФ. Объектом налогообложения у таких организаций признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. Налоговая ставка составляет 2,2% от среднегодовой стоимости имущества. Расчет налога на имущество и бухгалтерский учет имущества ведутся по общему порядку. Учет основных средств регулируется нормами ПБУ 6/01.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» иностранные компании, действующие на территории РФ через постоянное представительство, с 1 января 2013 г. несут обязанность по составлению бухгалтерской отчетности. Однако этот же закон указывает на то, что если представительство иностранной компании ведет учет доходов и расходов, иных объектов налогообложения в соответствии с налоговым законодательством РФ, то она может отказаться от ведения бухгалтерского учета.

Таким образом, принципы налогообложения доходов и имущества иностранных компаний в РФ соответствуют международной практике (такие же принципы разработаны ОЭСР). В соответствии с этими принципами на территории РФ существуют два основных варианта получения дохода иностранной организацией и два варианта ее налогообложения: через постоянное представительство и без образования постоянного представительства. Постоянное представительство иностранной организации подлежит обязательной постановке на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщика, что приводит к обязательной уплате налогов на территории РФ. Если у иностранной компании нет постоянного представительства в России, но она получает доходы от источников в РФ, то эти доходы облагаются налогом у источника их выплаты. Это значит, что налог уплачивает не сама иностранная организация, а российский плательщик дохода, который в данном случае является налоговым агентом.

Источники

1. Муранов А. И. Общий обзор обязательств России как будущего члена ВТО в отношении сектора услуг по налогообложению (налоговому консультированию) / Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры». Материал подготовлен для системы «Консультант Плюс». 2012.
2. Балеевских Л. Как повлияет вступление России в ВТО на российский рынок банковских услуг, услуг на рынке ценных бумаг и иных финансовых услуг (кроме страховых) / Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры». Материал подготовлен для системы «Консультант Плюс». 2012.
3. Балеевских Л. Как повлияет вступление России в ВТО на российский рынок страховых услуг / Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры». Материал подготовлен для системы «Консультант Плюс». 2012.
4. Горяинова Е. Как повлияет вступление России в ВТО на российский рынок аудиторских и бухгалтерских услуг / Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры». Материал подготовлен для системы «Консультант Плюс». 2012.
5. Муранов А. Как повлияет вступление России в ВТО на российский рынок услуг по налоговому консультированию / Коллегия адвокатов «Муранов, Черняков и партнеры». Материал подготовлен для системы «Консультант Плюс». 2012.
6. Высказывания А. Г. Силуанова в интервью телеканалу «Россия 24». Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?id4=19037>.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации.
8. Соловьева Н. А. Некоторые аспекты правового регулирования деятельности постоянных представительств иностранных организаций в Российской Федерации // Финансовое право. 2012. № 12.