

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

Тематика любая: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика, техника, право, менеджмент, финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:

полные тексты в электронной библиотеке

www.uchebniki.inform2000.pf.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Л.В.Полежарова, А.А.Артемьев

Под редакцией Л.И.Гончаренко

Рецензенты:

Д. э. н., проф., засл. экономист Российской Федерации В.Г. Пансков (государственный советник налоговой службы I класса);

к. э. н., ст. научн. сотрудник И.Г. Русакова (председатель российского отделения Международной налоговой ассоциации);

к. э. н. Т.В. Каковкина (генеральный директор аудиторской службы "Партнеры").

ПРЕДИСЛОВИЕ

Интеграция России в мировую экономику, развитие внешнеэкономических связей российских предприятий, расширение присутствия на российском рынке иностранных организаций актуализируют изучение проблем налогообложения участников внешнеэкономической деятельности, теоретических и практических аспектов международного налогообложения. В этих условиях подготовка специалистов по этому профилю и, соответственно, ее учебно-методическое обеспечение приобретают особую значимость.

Учитывая ведение деятельности на российском рынке большого количества иностранных организаций, работающих в различных отраслях и сферах деятельности, сложные модели договорных отношений с участием иностранных организаций, в том числе и модели, связанные с внешней торговлей, требуется соответствующее складывающейся ситуации методическое обеспечение учебного процесса. Это обуславливает необходимость подготовки средств обучения, которые в максимальной степени отражают современные особенности государственной налоговой политики в отношении участников внешнеэкономической деятельности и их доходов.

Изучение данных вопросов принципиально важно для понимания налогообложения в целом. Оно позволяет расширить знания, в частности, об источниках налогового права, системе фискальных и регулирующих платежей, механизмах налогового регулирования экономических процессов, влиянии налогообложения на поведение хозяйствующих субъектов, налоговых льготах и т.д. Значение соответствующей информации очевидно.

Учебное пособие "Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России" направлено на решение задачи обеспечения учебными и учебно-методическими материалами развития данной тематики.

Структура и содержание учебного пособия соответствуют содержанию федерального государственного образовательного стандарта, в том числе компетентным требованиям к результатам освоения основных образовательных программ учебных дисциплин, связанных с налогообложением иностранных организаций, ведущих различные виды деятельности на территории Российской Федерации, а также дисциплин, которые охватывают вопросы налогообложения внешнеэкономической деятельности (ВЭД).

Особенностью учебного пособия является то, что в нем учтены наиболее важные тенденции налоговой политики, связанные с такими событиями, как вступление нашей страны во Всемирную торговую организацию (ВТО), создание Таможенного союза между Россией, Беларуссией и Казахстаном, использование в национальной системе регулирования документов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по налогообложению и т.д.

В учебном пособии через призму налогообложения участников ВЭД комплексно рассматриваются основы теории устранения международного двойного налогообложения, исследуются фундаментальные концепции в международном налогообложении, механизм устранения международного двойного налогообложения, применяемый в Российской Федерации (разд. I), а также проблемные вопросы налогообложения товаров, перемещаемых через таможенную границу (разд. II). Выделяются основные позиции и подходы, которым следует наука, налоговое и таможенное законодательство и практика

налогообложения в указанных вопросах, а также намечаются тенденции их развития на современном этапе.

В предлагаемом учебном пособии, можно сказать, впервые в России вопросы по налогообложению внешнеэкономической деятельности рассматриваются в аспекте устранения международного двойного налогообложения. Следует отметить, что теоретические аспекты фундаментальных концепций в международном налогообложении не нашли глубокой проработки и освещения в научной экономической литературе в последние годы. В связи с этим в контексте охвата тематики настоящее учебное пособие, носящее комплексный характер, восполняет существующий пробел науки и образовательного процесса.

Учебное пособие подготовлено на высоком научном и методическом уровне. Существенная его часть является материалом не только информационного, но и аналитического характера.

Использованные авторами методические подходы дают возможность читателям обратиться и ознакомиться с большим количеством дополнительных источников, в том числе материалами международных организаций: ВТО, ОЭСР, Всемирной таможенной организации. При этом учтены современные требования, связанные с необходимостью применения информационных технологий, - большинство документов, на которые в пособии приводятся ссылки, могут быть получены при обращении к официальным сайтам отмеченных выше международных организаций, а также органов власти, как сформированных в рамках Таможенного союза, так и национальных органов власти.

Учебное пособие предназначено для преподавания учебных дисциплин по тематике "Международное налоговое планирование", "Налоговое администрирование внешнеэкономической деятельности и движения капитала", являющихся обязательными дисциплинами магистерских программ по направлению 080100.68 "Экономика".

Содержание и логика учебного пособия позволяют и делают целесообразным его использование при подготовке студентов не только экономических, но и юридических специальностей, имеющих специализацию по финансовому праву, налоговому праву, таможенному праву.

ВВЕДЕНИЕ

Одна из особенностей развития мировой экономики на современном этапе - глобализация международного бизнеса и интеграция международных финансово-хозяйственных связей. Экономика России активно участвует в процессах международной интеграции: растущие российские компании активно выходят на международные рынки, а на российский рынок приходят все новые иностранные организации, увеличивается объем внешнеторговой деятельности, особенно внешней торговли товарами. Развитие и поэтапная интеграция мировой экономики предоставили хозяйствующим субъектам возможность получения доходов в разных странах, и государственные и таможенные границы становятся невидимыми для бизнеса.

Характерная черта глобализации мировой экономики заключается в унификации национальных налоговых и таможенных систем в целях реализации налоговой политики как в части традиционных налоговых отношений, так и в части таможенного обложения, привлекательной для инвесторов и одновременно удовлетворения фискальных потребностей национальных бюджетов.

Продолжение налоговой реформы, начавшейся в России в 1990-х гг., на современном этапе должно способствовать достижению актуальных целей, стоящих перед российской экономикой: привлечение иностранных инвестиций и установление корректных и экономически обоснованных правил налогообложения внешнеэкономической деятельности российских компаний.

Результаты проводимой в том или ином государстве экономической политики во многом зависят от эффективности регулирования экономических процессов в государстве. Одним из действенных средств улучшения экономического положения любого государства выступает налоговая политика, направленная на привлечение иностранных инвестиций и развитие внешнеэкономической деятельности компаний.

В налоговой системе РФ отражены многие современные методики налогообложения, принятые в международной практике. Об этом, в частности, свидетельствует целый ряд важнейших для России событий, таких как одобрение в декабре 2011 г. 8-й Министерской конференцией Всемирной торговой организации (ВТО) членства нашей страны в этой организации, присоединение в 2011 г. Российской Федерации к Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур (Киотская конвенция), в которой сформулирована большая часть принципов системы таможенного обложения, создание и начало работы Таможенного союза между Россией, Белоруссией и Казахстаном, предусматривающие наличие единой таможенной территории, "внешней" таможенной границы и постепенный перенос регулирования в сфере налогообложения "на таможене" на наднациональный уровень. Кроме того, Россия участвует в качестве наблюдателя в деятельности Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и является членом целого ряда других международных организаций.

Каждое государство стремится собирать налоги с доходов, полученных резидентами и нерезидентами страны. Обязанность по уплате налогов распространяется не только на налоговых

резидентов государства, но и на иностранных лиц - нерезидентов, которые извлекают доходы на его территории, осуществляя здесь предпринимательскую деятельность, используя имущество или имущественные права или проводя инвестирование в разных его формах.

Один из ключевых вопросов налогообложения участников внешнеэкономической деятельности - проблема международного двойного налогообложения, что может сделать экономически нецелесообразным ведение деятельности в разных странах, затруднить товарооборот и, как следствие, препятствовать развитию внешнеэкономических связей и сотрудничества государств.

Международное двойное налогообложение может быть в целом определено как взимание сопоставимых налогов в двух (или более) государствах с одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта и за одинаковые периоды. Его пагубные последствия для обмена товарами и услугами и движения капитала, технологий и лиц настолько хорошо известны, что нет необходимости подчеркивать важность устранения препятствий к развитию экономических отношений между странами, которое создает двойное налогообложение.

В современном мире большая часть государств пришла к выводу, что двойное налогообложение является препятствием для международной торговли, свободного движения капиталов и развития международных рынков. В связи с этим различные государственные образования, стараясь решать проблему международного двойного налогообложения своих резидентов и нерезидентов, разграничивают свои полномочия и сферы влияния благодаря принятию внутренних законодательных актов, а также заключению международных соглашений по вопросам налогообложения.

Важнейшие составляющие системы устранения двойного налогообложения - установление особого порядка налогообложения иностранных организаций и особого порядка налогообложения внешнеэкономической деятельности организаций.

Система налогообложения организаций, осуществляющих деятельность за рубежом, позволит проводить эффективную внешнеэкономическую политику. Одним из ключевых направлений этой политики может стать создание благоприятных условий для экспорта российской продукции или, напротив, создание экономических препятствий для деятельности в недружественных государствах, к примеру путем отказа в предоставлении зачета налога, уплаченного в этих государствах.

Анализ отечественного опыта налогообложения российских компаний, занимающихся деятельностью за рубежом, предоставляет возможность выработать рекомендации и предложения по совершенствованию российского налогового законодательства, направленных, с одной стороны, на обеспечение фискальных интересов российского бюджета, с другой стороны, на стимулирование внешнеэкономической деятельности организаций.

Для ведения коммерческой деятельности и капиталовложений в нашей стране иностранным компаниям требуется соответствующая система гарантий, в том числе в сфере налогообложения, поэтому Российской Федерации необходимо совершенствовать систему налогообложения иностранных компаний, сочетая интересы бюджета с инвестиционными процессами и четко определяя порядок налогообложения налогоплательщиков - иностранных компаний, осуществляющих деятельность в России.

Еще А. Смит писал, что "точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности" [(д) 47].

Современная система налогообложения иностранных компаний и отсутствие методик определения иностранного налогового зачета при ведении российскими организациями внешнеэкономической деятельности все еще приводят к нереализованности на практике механизмов устранения международного двойного налогообложения и возникновению рисков неконкурентоспособности у российских организаций на внешнем рынке.

В последнее время растет научный и практический интерес к вопросам налогообложения в сфере внешнеэкономической деятельности, что обусловлено необходимостью совершенствования налоговой политики в части устранения международного двойного налогообложения и более полного соблюдения в сфере таможенного обложения принципов, выработанных налоговой теорией и использованных при формировании российской налоговой системы. Решение этих задач должно не только положительно сказаться на бюджетных поступлениях, но и вызвать приток инвестиций из зарубежных источников, а также привести к созданию экономически обоснованных условий налогообложения внешнеэкономической деятельности российских организаций. Совершенствованию налогового и таможенного законодательства и обеспечению последовательности проводимой в нашей стране налоговой реформы должно способствовать формирование научной основы системы налогообложения участников внешнеэкономической деятельности.

В данном учебном пособии комплексно рассматриваются основы теории устранения международного двойного налогообложения, применяемый в Российской Федерации механизм устранения международного двойного налогообложения, а также вопросы налогообложения товаров,

перемещаемых через таможенную границу. Выделяются основные позиции и подходы, которым следуют наука, налоговое и таможенное законодательство и практика налогообложения по указанным вопросам, а также анализируются тенденции их развития на современном этапе.

Выявляя общие подходы к решению проблем устранения международного двойного налогообложения, совершенствования таможенного обложения, авторы заостряют внимание на наиболее спорных вопросах действующей системы налогообложения иностранных компаний и внешнеэкономической деятельности российских организаций.

В настоящее время применяемые в Российской Федерации механизм устранения международного двойного налогообложения, система таможенного обложения в качестве инструментов налоговой политики еще несовершенны. Во многом это объясняется тем, что налоговая политика в этих сферах зачастую базируется не на научном подходе, а на практической необходимости, из-за чего некоторые нововведения не всегда целесообразны или не всегда адекватны сложившейся ситуации. Органам государственной власти, в компетенции которых находится управление такими важными инструментами налоговой политики, как устранение двойного налогообложения и таможенное обложение, требуется принимать более взвешенные решения.

Эти обстоятельства определяют актуальность изучения существующего в Российской Федерации механизма устранения международного двойного налогообложения и таможенного обложения как составных частей налогообложения участников внешнеэкономической деятельности в целях не только анализа действия этого механизма, но и обоснования путей дальнейшего развития.

Настоящее учебное пособие предназначено для широкого круга пользователей, таких как студенты (слушатели), обучающиеся в магистратуре по направлению "Экономика", аспирантов (соискателей), чья исследовательская работа связана с тематикой пособия, специалистов, работающих в сфере налогообложения участников ВЭД.

Раздел I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УСТРАНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ

Глава 1. ОБЗОР ФУНДАМЕНТАЛЬНЫХ КОНЦЕПЦИЙ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

1.1. Международное двойное налогообложение

Сущность явления

На этапе экономического развития общества, который характеризуется сосредоточением хозяйственной жизни в основном в границах государств и ее эпизодическими проявлениями за их пределами лишь в простейших формах обмена товарами, трудовыми и финансовыми ресурсами, проблема необходимости уплаты налогов в разных государствах одними и теми же лицами или с одних и тех же доходов не приобретала такого значения, стимулирующего поиск ее экономического решения на национальном и международном уровнях, какое возникло вследствие развития международной экономической интеграции и глобализации экономических процессов. Национальное налоговое законодательство и предлагаемый им инструментарий обеспечивали фискальные интересы государства, предопределяемые его политическими и экономическими задачами.

Развитие и поэтапная интеграция мировой экономики предоставили хозяйствующим субъектам возможность получать доходы в разных странах, и государственные границы стали невидимыми для бизнеса. Однако устранение административных барьеров для ведения внешнеэкономической деятельности (ВЭД) автоматически не устраняло негативных экономических факторов ее развития. Одним из таких негативных факторов стала потенциальная возможность неоднократного налогообложения.

В современном мире разные государственные образования разграничивают свои полномочия и сферы влияния благодаря принятию законодательных актов как внутренних, так и международных. Однако каждое государство стремится собирать налоги с доходов, полученных резидентами и нерезидентами страны, распространять свою налоговую юрисдикцию на доходы налогоплательщиков.

Налоговая юрисдикция государства основана в первую очередь на его суверенитете на национальную территорию. Каждое государство в пределах своих национальных границ обладает полным и безраздельным правом устанавливать и применять любые законы и нормы, определяющие правила поведения граждан и предприятий. Структура системы налогообложения, размеры налоговых

платежей, порядок их взимания определяются каждым государством и обязательны для выполнения на всей его территории.

Практическая реализация любым государством претензий на получение налога с дохода от международной экономической деятельности приводит к международному двойному налогообложению.

Еще в 1923 г. было подмечено, что с развитием капитализма, создавшего мировое хозяйство, которое перерастает пределы государства и делает членом современного капиталистического общества налогоплательщиками вселенной, появляется проблема двойного налогообложения [(д) 42].

Термин "международное налогообложение" был введен в экономическую науку Э. Селигманом в 1927 г., отмечавшим, что международное налогообложение приобрело значение с момента заключения первых налоговых соглашений Бельгии с Францией (1843), Нидерландами (1845), Люксембургом (1845), когда государствами была осознана необходимость совместного решения вопроса о налогообложении объектов, подпадающих под налогообложение нескольких государств [(д) 41].

Среди исследователей, которые в числе первых изучили проблему международного двойного налогообложения и представили свои идеи на международных симпозиумах, проведенных Международной торговой палатой в 1920, 1921, 1923 и 1924 гг., следует назвать Дж. Стампа, В. Уалида, О. Боуе, М. Кэрролла [(д) 43], [(д) 46].

В СССР проблему двойного налогообложения впервые исследовали М.Д. Загряцков [(е) 19] и Н.А. Падейский [(е) 40], [(е) 41].

Потенциальная возможность двойного налогообложения, как указывает Р. Дернберг, возникает в случае коллизии претензий на налоговую юрисдикцию. Например, одно государство может претендовать на налогообложение лица (в том числе корпорации) на основании гражданства или местопребывания этого лица (резидентства), тогда как другое государство претендует на право налогообложения на основании того, что доход получен в этом другом государстве. Существует правило международного налогообложения, по которому приоритетное право налогообложения уступается стране, с которой имеется территориальная связь (т.е. стране, в которой получен доход), а остаточное право налогообложения - стране гражданства или местопребывания [(д) 11].

В современной международной практике проблема двойного налогообложения возникает в случае, если налогоплательщик, имеющий юридическое отношение к одной стране (стране постоянного местопребывания), извлекает доходы из источников на территории другой страны (страны источника дохода). Страна источника дохода обычно распространяет свою налоговую юрисдикцию на доходы налогоплательщика на основе принципа экономического отношения. Страна же постоянного пребывания налогоплательщика может распространять свою налоговую юрисдикцию на доходы налогоплательщика на основе принципа юридического отношения. Результатом одновременного применения принципов юридического отношения и экономического отношения обеими странами может быть двойное международное налогообложение дохода в стране источника дохода и в стране постоянного пребывания.

Более того, налогоплательщик может оказаться для целей налогообложения резидентом одновременно в двух странах, если в законодательстве этих стран используются разные критерии определения статуса резидента. В таком случае, если оба государства облагают подоходным налогом своих резидентов на базе мирового дохода, налогоплательщик подпадает под бремя двойного налогообложения по всему своему доходу.

Двойное юридическое налогообложение происходит в том случае, если один и тот же налогоплательщик облагается сопоставимыми налогами в отношении одного и того же объекта обложения в двух или более государствах за один и тот же период. Именно к двойному юридическому налогообложению чаще всего применяется термин "международное двойное налогообложение".

Л.Г. Ходов [(е) 66] отмечает, что двойное юридическое налогообложение может возникать, если:

- по национальному законодательству нескольких государств налогоплательщик признается резидентом и, соответственно, несет неограниченную налоговую ответственность перед каждым из них в отношении объектов налогообложения;

- у резидента одного государства возникает объект налогообложения на территории другого государства и оба эти государства взимают налог с этого объекта налогообложения;

- несколько государств подвергают одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из них, налогообложению по объекту, который возникает у налогоплательщика в этих государствах.

Проблема двойного налогообложения, как указывает И.Г. Русакова, может возникать также из-за различий в выборе базы налогообложения и правилах определения облагаемого дохода. Возможно также появление международного двойного налогообложения из-за различий в статусе налогоплательщика, например в одной стране налогом на прибыль облагается партнерство как юридическое лицо, в другой - непосредственно доходы партнеров [(е) 36].

Причина возникновения международного двойного налогообложения в широком смысле заключается в различиях налоговых законов государств. До настоящего времени государства не выработали единых подходов по определению терминов и квалификации доходов, по вопросу порядка

зачета расходов, понесенных налогоплательщиком, хотя такие попытки предпринимались уже неоднократно на конференциях, проводимых Международной налоговой ассоциацией (IFA), например в 1977, 1980 и 1998 гг.

В узком смысле выделяют следующие причины международного двойного налогообложения:

- признание одного и того же лица резидентом в двух или более странах;
- признание одного и того же дохода как имеющего источник происхождения в двух или более государствах;
- различия в классификации доходов между государствами;
- различия в механизме устранения двойного налогообложения резидентов (порядок и размеры зачета и т.д.);
- обложение одного и того же дохода в двух и более государствах в связи с различием критериев резидентства и источника дохода;
- отсутствие у одного государства правил зачета определенных видов налогов, уплаченных в другом (других) государстве.

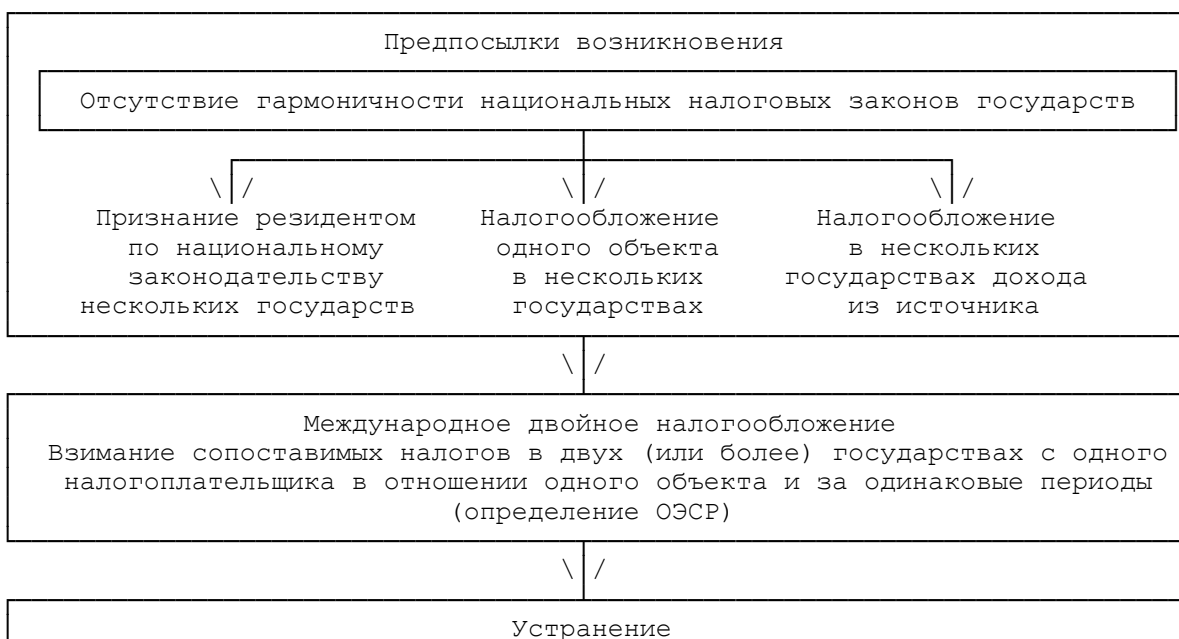
Самым распространенным является международное двойное налогообложение из-за совпадения неограниченной и ограниченной налоговой ответственности, когда одно государство облагает налогом доход на основе постоянного местопребывания, резидентства, а другое - так как является страной - источником дохода.

А. Шахматев [е] 68] относительно экономической характеристики понятия "международное налогообложение" выделяет международное налогообложение в следующих ипостасях:

- как экономическую проблему, возникающую вследствие взаимодействия (согласованного либо конфликтного) двух и более национальных налоговых систем по поводу уплаты налогов, имеющих одинаковые (сходные) элементы и одновременно относящихся к элементам данных систем;
- как конфликт между разными национальными налоговыми системами из-за привлечения к исполнению налоговых обязательств одних и тех же лиц и (или) в отношении одного и того же объекта, предопределяемый объективно различием национальных налоговых систем и закономерно возникающий в результате правомерного функционирования национальной налоговой системы. Этот конфликт находит проявление в форме борьбы за право обложения налогом и соперничества за привлечение иностранных инвестиций путем установления соответствующего режима налогообложения;
- как преграду развитию международной экономической деятельности, если бы каждое государство в полной мере, т.е. за счет максимального расширения состава объектов налогообложения и круга налогоплательщиков, использовало все возможности, предоставляемые налоговым суверенитетом, исключительно в целях увеличения своих доходов.

Предпосылки возникновения международного двойного налогообложения и общие способы его устранения приведены на рис. 1.1.

Международное двойное налогообложение. Предпосылки возникновения и способы устранения



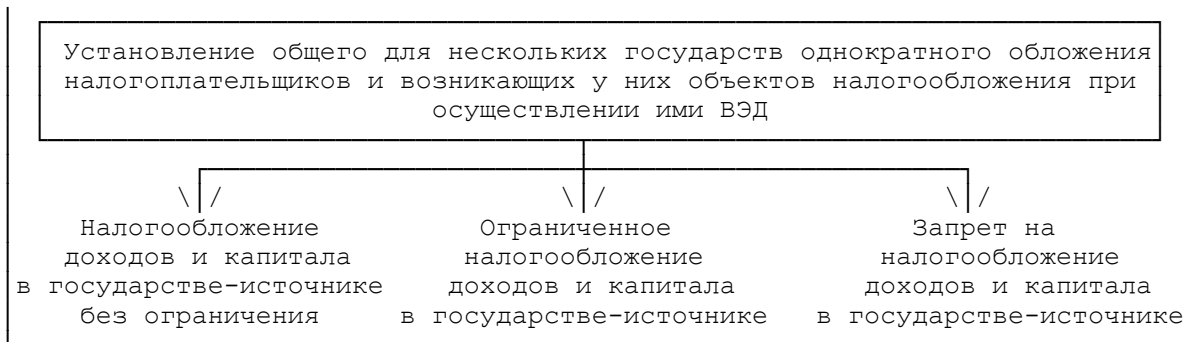


Рис. 1.1

Поскольку содержание налоговых законов в разных государствах имеет существенные различия, а деятельность хозяйствующих субъектов не ограничивается пределами одного государства, возможна не только ситуация неоднократного налогообложения, но и ситуация полного (частичного) избежания налогообложения в государствах, претендующих на налогообложение данного субъекта. Так нарушается принцип справедливого налогообложения, согласно которому лицо, являющееся резидентом одного государства и получающее доход от деятельности или имеющее имущество на территории другого государства, должно подлежать налогообложению хотя бы в одном из этих государств.

О существовании наряду с проблемой двойного налогообложения проблемы утечки капиталов в целях избежания налогов, оказывающей негативное влияние на экономическое положение государств, а также о невозможности государств в одностороннем порядке разрешить названные проблемы впервые было заявлено на Генуэзской международной финансовой конференции в 1923 г.

В дальнейшем в научной и практической литературе велись дискуссии о разграничении понятий "избежание уплаты налогов" и "уклонение от уплаты налогов". В ходе международных симпозиумов также отмечалась необходимость разграничить эти понятия, а также общими усилиями разработать нормы для предотвращения международного уклонения от уплаты налогов, связанного с пересечением границ одного государства (например, посредством переноса резидентства из одного государства в другое с целью минимизировать свои налоговые обязательства), а также для привлечения к ответственности лиц, виновных в уклонении от уплаты налогов [(д) 18].

В законодательстве и судебной практике иностранных государств **уклонение от налогообложения** связывается с использованием искусственных правовых форм в нарушение закона в целях сокрытия источников дохода или в целях обмана налоговых органов относительно фактов, имеющих значение для целей налогообложения. **Избежание налогообложения** рассматривается как результат применения налогоплательщиком разрешенных или не запрещенных законодательством способов уменьшения налоговых отчислений.

Аналогичные подходы к разграничению указанных понятий закрепились и в Российской Федерации [(б) 4]. Различается, в частности, законная оптимизация налоговых платежей, под которой понимаются действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, заключаются в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и, соответственно, оптимального вида платежа.

Ответственность налогоплательщика предусматривается за деяния, совершенные умышленно и направленные непосредственно на уклонение от уплаты законно установленного налога в нарушение закрепленных в законодательстве о налогах и сборах правил [(б) 4].

Не менее важной представляется проблема квалификации ситуации, когда формальное соблюдение закона налогоплательщиком, т.е. совершение им действий, не запрещенных законодательством, приводит к нарушению фискальных интересов государства и муниципальных образований. Нередко единственной целью использования гражданско-правовых средств ("деловой целью") становится налоговая выгода.

В сложившихся условиях должны быть законодательно закреплены инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства в целях минимизации налогов. Особое внимание необходимо уделить критериям, отделяющим законное уменьшение налоговых платежей от уклонения от налогообложения, а также процедурам проверки установления "деловой цели".

Законодательное установление подобного механизма во многом позволит обеспечить стабильность имущественных отношений, предсказуемость действий участников налоговых отношений.

Для подготовки соответствующих положений законодательства необходимо использовать практику, накопленную арбитражными судами, а также зарубежный опыт. Успешное решение

поставленной задачи будет способствовать реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения.

Международное сотрудничество в налоговой сфере

Проблема многократного налогообложения возникает вследствие деятельности нескольких государств, следовательно, ее наиболее эффективное решение возможно на основе активного взаимодействия всех заинтересованных государств, т.е. международного сотрудничества в налоговой сфере.

В качестве основных целей такого сотрудничества называют:

- устранение негативных последствий международного двойного налогообложения для фискальных интересов государства;
- устранение конфликтных ситуаций между разными национальными налоговыми системами за счет гармонизации налоговых систем;
- выработка единообразного понятийного аппарата, критериев происхождения доходов и резидентства в сфере международного налогообложения;
- повышение международной коммерческой активности, увеличение потока капиталов между странами;
- противодействие уклонению от налогообложения в международной экономической деятельности, обеспечение налогового суверенитета с помощью обмена информацией между налоговыми органами.

Становление международного налогообложения и международного сотрудничества в сфере налогообложения относят к 1920-м гг., отправной точкой считая 1921 г., когда Лига Наций стала заниматься проблемами двойного налогообложения, разработав модель двустороннего соглашения.

Методологические подходы к разработке международных налоговых соглашений были сформулированы в наиболее проработанном виде в проекте конвенции ОЭСР двойного налогообложения по доходам и капиталу в 1963 г.

В целях стабилизации межгосударственных финансовых отношений в конце Второй мировой войны был создан ряд международных финансовых институтов - Международный валютный фонд, Международный банк реконструкции и развития, ОЭСР. Их создание предопределило переход на межгосударственное регулирование международных экономических отношений, в том числе в сфере налогообложения.

ОЭСР, созданная как форум промышленно развитых государств, объединяет 30 стран - полноправных членов, деятельность которых направлена на реализацию принципов демократического управления и современной рыночной экономики, поддержание активных отношений с другими странами, а также с неправительственными и общественными организациями. Одним из приоритетных направлений деятельности ОЭСР является проведение международных конференций, способствующих гармонизации национального налогового законодательства, более тесному взаимодействию налоговых служб. Особые меры ОЭСР включают в себя типовую модель Конвенции по налогам на доходы и капитал, руководство по калькуляции трансфертных цен на предприятиях и сотрудничество со странами, не входящими в ОЭСР, для распространения норм и стандартов ОЭСР.

Значительную роль в процессе унификации налогообложения играет Европейский союз (ЕС). В марте 2011 г. Еврокомиссия обнародовала разрабатывавшиеся ею в течение длительного времени предложения о правилах определения общей консолидированной базы для исчисления налога на прибыль компаний - налоговых резидентов Евросоюза. С учетом важности задач, которые призвана решить новая директива ЕС, широты области регулирования и детальной разработки механизмов ее реализации Еврокомиссия официально характеризует проект как налоговую реформу [(ж) 4] (подробнее см. гл. 3 учебного пособия).

К настоящему времени уже достаточно очевидны и значительны достижения в области международного сотрудничества в налоговой сфере. Подтверждением тому могут служить: сотни заключенных международных налоговых договоров; проводимые в промышленно развитых странах налоговые реформы, отражающие стремление к экономическому объединению стран, недопущению двойного налогообложения, расширению международных хозяйственных связей; происходящий макромасштабный процесс сближения мировых систем, в том числе унификация национальных налоговых систем.

В современном мире действует множество международных финансовых организаций межгосударственного, межправительственного и регионального уровней, работа которых направлена на поддержание правопорядка в мировой финансовой системе.

Россия в силу исторических особенностей своего развития стала полноправной участницей большей части международных финансовых организаций лишь в 1990-х гг.

1.2. Основные концепции в международном налогообложении

Общие принципы международного налогообложения

Большая часть стран пришла к выводу, что двойное налогообложение является препятствием для международной торговли, свободного движения капиталов и развития международных рынков. В связи с этим государства стараются решить проблему двойного международного налогообложения путем изменения внутреннего законодательства и заключения международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Для устранения двойного налогообложения или уменьшения его бремени существует два пути. Первый заключается в принятии государством внутренних законодательных мер в одностороннем порядке, второй - в регулировании проблемы двойного налогообложения путем заключения международных соглашений.

Вопросы устранения двойного экономического налогообложения, как правило, решаются в национальном законодательстве стран; однако в некоторых международных налоговых соглашениях наряду со случаями двойного международного налогообложения регулируются отдельные случаи двойного экономического налогообложения.

Большая часть стран на практике сочетает оба направления, которые взаимодополняются и вместе с тем не могут быть полностью взаимозаменяемыми. Зачастую методы одностороннего устранения, предлагаемые национальным законодательством (полное или частичное освобождение, налоговый кредит), совпадают с механизмом устранения, предусмотренным в международных соглашениях. Однако полностью решить проблему устранения двойного налогообложения в одностороннем порядке не удается ни одной стране, поскольку перед любым государством всегда стоит двойственная задача: с одной стороны, обеспечить достаточный уровень поступлений в бюджет, с другой - создать оптимальные условия для стимулирования экономического развития (особенно в сфере движения капиталов). Предоставление налоговых льгот по национальному законодательству в большей степени ориентировано на создание благоприятных условий для налогоплательщиков - резидентов этих стран, тогда как расширение сферы применения налоговых льгот для иностранных компаний и граждан всегда имеет конкретную географическую привязку и строго обусловлено степенью развития двусторонних торговых, экономических, финансовых и других отношений.

Традиционно стране постоянного местопребывания налогоплательщика принадлежит инициатива в разрешении проблемы двойного налогообложения. Страны постоянного местопребывания налогоплательщика обычно не распространяют свою налоговую юрисдикцию на часть дохода, полученную из зарубежных источников, применяя территориальную систему налогообложения или систему налогового зачета.

Несмотря на различия в экономическом развитии, целях и приоритетах финансовой политики в целом и налоговой в частности, страны в своих налоговых системах в основном сочетают принципы резидентства (т.е. обложения налогом лиц, имеющих в этих странах постоянное местопребывание, по всем доходам, включая полученные за рубежом) и территориальности (т.е. взимания налогов с доходов, полученных на территории данных стран, независимо от постоянного местопребывания лиц, получающих доходы).

В экономической литературе отмечается, что для защиты своих налоговых прав в сфере ВЭД страна должна сформулировать собственные правила по следующим важнейшим позициям:

- порядок определения "национальности" налогоплательщиков - физических и юридических лиц (возможные критерии перечислены далее в п. "Территориальность и резидентство");

- порядок определения "национальности" коммерческой деятельности (обычно выделяют три режима: деятельность через деловое учреждение, независимого агента и по контрактам, заключенным с местными фирмами на территории страны);

- порядок определения "национальности" дохода (или источника дохода). Применяемые обычно подходы: по местонахождению покупателя товара или потребителя услуги, по месту заключения сделки, по месту передачи товара или осуществления услуги;

- порядок зачета уплаченных за рубежом налогов. Претендуя на обложение "всемирных" доходов своих (национальных) налогоплательщиков, всякая страна, практикующая такой подход, вынуждена считаться с приоритетным правом любого другого государства облагать налогом на своей территории любую деятельность и любые доходы, в том числе деятельность и доходы "чужих" для нее юридических и физических лиц. Признание этого права возможно в форме вычета иностранного налога из предъявляемых своим налогоплательщикам налоговых платежей (в форме так называемых налоговых кредитов), или путем включения уплаченных за рубежом налогов в вычитаемые расходы при определении налогооблагаемой базы налогоплательщика, или посредством полного исключения зарубежных доходов из налоговых обязательств налогоплательщиков;

- правила регулирования в налоговых целях трансфертных цен. Без применения такого регулирования вся система налогообложения международной деятельности превратилась бы в фикцию:

чтобы избежать налогов в какой-либо стране, достаточно было бы организовать посредническую фирму в одной из безналоговых стран и "качать" туда прибыли за счет соответствующего занижения или завышения контрактных цен. Порядок подобного регулирования может быть основан на "правиле независимого агента", сравнении с ценами по сделкам между не связанными между собой партнерами путем установления так называемых справочных цен и т.д. [(е) 36].

В экономической литературе (см., например, [(е) 22], [(е) 34], [(е) 66]) отмечается, что налогообложение в сфере ВЭД осуществляется странами на базе специальных принципов, включая принципы устранения двойного налогообложения (рис. 1.2).

Принципы международного налогообложения (внутригосударственный уровень)

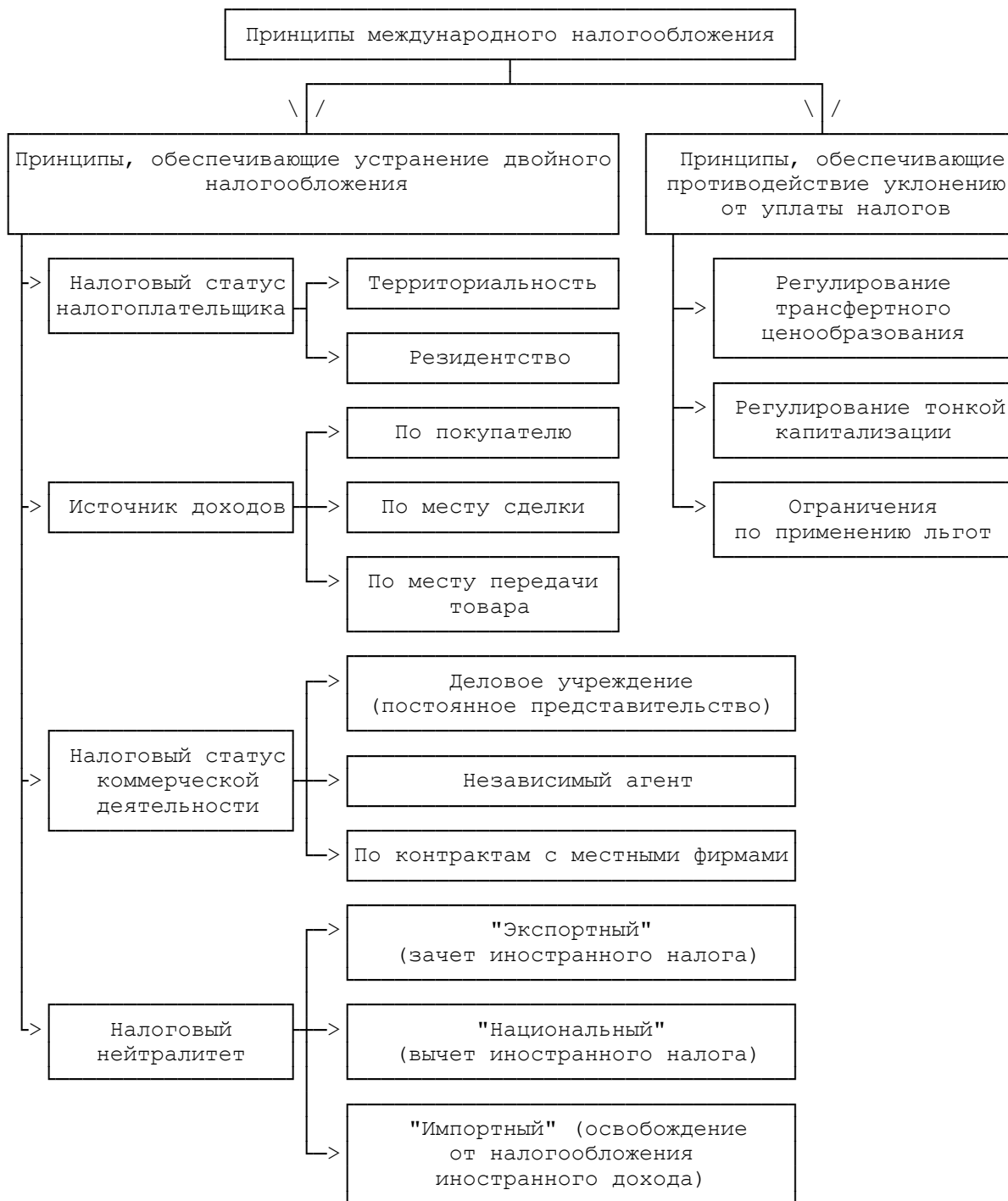


Рис. 1.2

По всем перечисленным позициям каждая страна стремится зарезервировать для себя максимально широкие права с тем, чтобы защитить свои финансовые интересы и обеспечить прочную исходную базу при регулировании спорных ситуаций с налоговыми властями других стран. Эти права формулируются и закрепляются или в соответствующих разделах обычных налоговых законов (как в Великобритании), или в Налоговом кодексе (как в Российской Федерации и США), или в специальных законах (как в Германии и Франции). Спорные ситуации, возникающие при применении налоговых законов разных государств, приходится решать путем заключения временных или постоянных двусторонних или многосторонних налоговых соглашений.

Беспристрастность международного налогообложения

В качестве основных специальных принципов международного налогообложения называют:

- налоговый нейтралитет в отношении экспорта капитала. Согласно данному принципу государство посредством своей налоговой системы не должно ставить налогоплательщика перед определенным выбором: вкладывать средства внутри данного государства либо инвестировать их в другие страны. Следствием воплощения этого принципа является защита экспортера капитала от дискриминации путем усиления налоговой нагрузки на него по сравнению с нагрузкой на других инвесторов;

- налоговый нейтралитет в отношении импорта капитала. Согласно данному принципу государство устанавливает одинаковый уровень налогообложения доходов, полученных от вложения капитала как на своей территории, так и в других странах;

- национальный нейтралитет (или беспристрастность [(е) 68]). В соответствии с данным принципом каждая страна вправе взимать налоги с лиц, обязанных в соответствии с ее законодательством их уплачивать, независимо от того, привлекались или могут (должны) быть данные лица привлечены к уплате таких же или иных налогов в любой другой стране.

На совокупности названных принципов базируется концепция беспристрастности международного налогообложения, согласно которой международное налогообложение не должно оказывать пагубного влияния на развитие мировой экономики и национальных хозяйств, если оно осуществляется по правилам, целями применения которых являются минимизация налоговых факторов при принятии решений в международной хозяйственной деятельности, исключение ущемления (дискриминации) либо, наоборот, поощрения отдельных видов деятельности посредством различных налоговых инструментов, придание приоритета коммерческим расчетам в планировании международной экономической деятельности.

Территориальность и налоговое резидентство

При разработке механизма налогообложения обычно используют два подхода.

Первый подход основан на концепции так называемой территориальной привязки. В соответствии с этим подходом каждая страна облагает налогом только те доходы (объекты обложения), которые связаны с деятельностью, осуществляемой на ее территории. Доходы, извлекаемые гражданами и фирмами этой страны за пределами ее территории, к налогообложению в этой стране не привлекаются и в состав облагаемых доходов граждан и фирм не включаются. Вместе с тем при реализации этого подхода возникают серьезные трудности, которые заключаются в первую очередь в выборе разных критериев (в разных государствах) для определения территориальной привязки некоторых видов международной коммерческой деятельности и доходов, которые с ней связаны.

Второй подход базируется на резидентстве ("национальности") налогоплательщика. Согласно этому подходу всякий налогоплательщик, признаваемый резидентом (постоянным жителем) данной страны, подлежит налогообложению в ней по всем своим доходам из всех источников, в том числе зарубежных. Статус резидента устанавливается законодательством определенной страны по нормам, различающимся в отношении граждан (физических лиц) и корпораций (юридических лиц). Если первые обычно получают статус резидента в той или иной стране в соответствии со своим гражданством (по паспорту), по месту своего постоянного проживания или другим подобным критериям, то для юридических лиц их "национальность", как правило, определяется по следующим критериям:

- в зависимости от места их регистрации (Тринидад и Тобаго, Финляндия, Франция, Чехия, Швеция, Исландия, Мексика, Россия, США);

- по местонахождению фактического руководящего органа (Израиль, Норвегия, Португалия, Япония, Дания, Мальта);

- по обоим указанным критериям (Канада, Нидерланды, Пакистан, Таиланд, Австрия, Бельгия, Бразилия, Великобритания, Дания, Индия, Испания, Италия);

- по месту осуществления основной деятельности (Италия, Лихтенштейн, Сирия, Швейцария, Египет).

Критериями места эффективного управления и контроля организации, закрепленными в мировой практике, в том числе в России, являются:

- место проведения заседаний совета директоров;
- место, из которого обычно осуществляется руководящее управление;
- место, где главные (руководящие) должностные лица ведут свою деятельность;
- место, где выполняется бухгалтерский учет и хранятся архивы.

Если, например, кипрская компания (инкорпорированная на Кипре) управляется из России, она не признается резидентом Кипра, соответственно, в отношении такой компании нормы российско-кипрского соглашения об избежании двойного налогообложения неприменимы.

При резидентном подходе возможность возникновения коллизий между странами также достаточно велика: во-первых, разные страны могут пользоваться (и реально пользуются) неодинаковыми критериями определения "национальности" налогоплательщиков; во-вторых, каждая страна неизбежно "залезет в карман" других стран, проводя обложение "всемирных" доходов (и деятельности) "своих" налогоплательщиков в части доходов, получаемых на территории этих других стран.

На практике большая часть стран в своей налоговой политике сочетает оба подхода: облагает "своих" (национальных) физических и юридических лиц по всей совокупности их доходов (на основе неограниченной налоговой ответственности) и облагает любые доходы и деятельность иностранных физических и юридических лиц, если эти доходы и деятельность реализуются на их территории (на основе ограниченной налоговой ответственности).

Если бы все страны использовали в своих налоговых системах только принцип резидентства, то вопрос о международном двойном налогообложении не возникал бы. Однако в условиях неравномерности экономического развития стран ни одна из них (особенно это относится к развивающимся странам) не может полностью отказаться от права облагать налогом доходы, возникающие на ее территории. Дискуссия о предпочтительности первого или второго критерия (резидентство или территориальность) ведется среди налоговых специалистов давно. Высказано немало доводов в пользу того и другого выбора. Эти аргументы, в частности, сводятся к следующему.

С точки зрения устранения двойного налогообложения критерий резидентства имеет то преимущество, что он позволяет учесть все элементы материального и социального положения налогоплательщика, поскольку именно страна его постоянного пребывания (проживания) имеет возможность наиболее полно оценить эти элементы и более справедливо обложить налогом чистый доход лица.

С точки зрения соответствующих налоговых органов, особенно в связи с проблемой уклонения от двойного налогообложения, более предпочтительным может оказаться критерий территориальности при условии, что его применение не приведет к избыточному налогообложению валового дохода относительно соответствующего чистого дохода.

В законодательстве РФ понятия "резидент" и "нерезидент" в отношении организаций не установлены, хотя в налогообложении применяется резидентский подход. В частности, установлено правило, в соответствии с которым российские организации, т.е. организации, созданные по законодательству РФ, уплачивают налог на прибыль в России по своему мировому доходу.

В отношении лиц, созданных по праву иностранных государств, Российская Федерация применяет принцип территориальности и облагает их доходы, возникающие на территории России.

Деловое учреждение (постоянное представительство)

В большинстве развитых стран закон определяет наиболее общие основания для привлечения иностранных лиц и компаний к налогообложению. Эти основания затем конкретизируются в инструкциях исполнительных органов, решениях судов, обычаях и т.д.

В общей позиции стран по этой проблеме можно выделить два основных подхода: при первом за основу принимается критерий наличия (или отсутствия) на территории данного государства постоянного делового учреждения или деловой базы (постоянного представительства), в которых или через которые иностранцы ведут свою деятельность (подробнее см. гл. 3 учебного пособия); второй непосредственно ориентирован на факт осуществления (или) неосуществления деятельности в данной стране. Первый подход характерен для стран континентальной Европы, второй - для англосаксонских стран.

Постоянное представительство является фикцией для целей налогообложения, что отражает степень связи иностранной организации с государством ведения деятельности, достаточную для распространения на нее налоговой юрисдикции этой страны. В этом смысле институт постоянного представительства обосновывает право государства-источника облагать налогами доходы иностранных организаций от непосредственной коммерческой деятельности на своей территории и одновременно

ограничивает фискальные права государства резидентства.

Важно, что ни по нормам внутреннего права, ни по условиям налоговых соглашений не требуется, чтобы деловое учреждение представляло собой самостоятельную или обособленную торговую, производственную единицу. Напротив, стандартная формулировка определяет такое деловое учреждение (постоянное представительство) как постоянное место деятельности, через которое иностранное лицо полностью или частично осуществляет свою деятельность. Не только самостоятельное подразделение компании, но даже его часть, находящаяся на территории другой страны, может быть там деловым учреждением (постоянным представительством) и подпадать под налогообложение в этой стране. Согласно внутреннему праву большей части стран облагаемый доход такого делового учреждения может определяться либо как некоторая доля от общей прибыли компании, либо как прибыль условно-самостоятельной деловой единицы.

Критерий деятельности меньше поддается формализации, чем критерий постоянного делового учреждения (для которого можно установить определенный набор признаков, ограничить размеры, сроки и т.д.), поэтому в странах, пользующихся критерием деятельности, наряду с законодательством большое значение имеют административная практика, судебные прецеденты, сложившиеся обычаи и проч.

В налоговом праве развитых стран торговля обычно не выделяется как таковая, а рассматривается как частный случай общей торгово-промышленной (Франция), коммерческой (Великобритания), деловой (США) деятельности, т.е. в более общем виде - любой деятельности, осуществляемой в целях извлечения прибыли. Иногда и неприбыльная деятельность: общественная, благотворительная и т.д. - может стать объектом обложения.

Коммерческую деятельность можно определить как совокупность взаимосвязанных торговых сделок и производственных операций, конечная цель которых заключается в извлечении прибыли. Когда коммерческая деятельность целиком осуществляется в пределах одной страны, прибыли от нее тоже могут облагаться налогами только в этой стране. Если же такая деятельность охватывает два государства и более, то возникает вопрос о распределении прибыли между этими государствами в целях налогообложения. Особое значение данный вопрос имеет для так называемых межнациональных предприятий и компаний, для которых международные сделки и операции представляют собой обычный способ ведения деятельности.

Поскольку в отношении иностранных предприятий обложению подлежат обычно только их прибыли от деятельности на территории данного государства, то вопрос определения места деятельности с точки зрения налогообложения имеет большое значение. Например, для торговой деятельности в каждой стране применяются свои критерии.

Наличие у иностранной компании сбытового отделения или конторы в Америке практически всегда рассматривается как осуществление коммерческой деятельности в США. При этом с момента образования такой конторы все доходы от продажи товаров в США считаются в целях налогообложения связанными с ее деятельностью, даже если такие продажи и проводились помимо нее.

В Великобритании, Канаде и некоторых других развитых странах налоговые органы и суды также в основном придерживаются позиции, согласно которой коммерческая деятельность осуществляется там, где товары продаются, а не там, где они покупаются, и, соответственно, источником дохода от такой деятельности является страна, в которой происходит продажа товаров. Такая практика не закреплена парламентскими актами в этих государствах, в силу чего суды могут применять и другие критерии, если это оправдывается конкретными обстоятельствами дела.

В западноевропейских странах, основывающих свою налоговую юрисдикцию на критерии делового учреждения, предпочтение места продажи товаров, как правило, не существует - и объектом обложения может быть любая деятельность (в том числе по закупке товаров), если она подпадает под понятие "деловое учреждение". Данная позиция характерна для большей части развивающихся стран, рассматривающих любую деятельность иностранных предприятий и компаний на своей территории как потенциальный объект для налогообложения (например, добыча и закупка нефти, других видов сырья).

Таким образом, общие принципы обложения доходов от внешнеторговой деятельности состоят в следующем: иностранная компания облагается налогом в другой стране, если она: а) совершает там полный коммерческий цикл операций; б) действует через свое деловое учреждение (постоянное представительство); в) реализует свои операции через зависимых агентов, имеющих полномочия на заключение сделок (в последних двух случаях англосаксонские страны ориентируются в основном на продажи). Вместе с тем иностранная компания может считать себя гарантированной от налогообложения в другой стране, если она ведет там свою деятельность исключительно через независимых агентов, брокеров и др. (некоторые страны не считают независимым брокера, представляющего интересы только одной компании), при условии, что брокеры получают разумное вознаграждение за свои услуги и выплачивают с него все полагающиеся в данной стране налоги.

Правила определения налоговой базы делового учреждения (постоянного представительства)

История развития правил определения налоговой базы постоянного представительства начинается с работы Лиги Наций в 1920-х гг.

Первые попытки определить эти правила относят к проектам соглашений Лиги Наций 1927 и 1928 гг. Проекты предусматривали, что доход от производственного, торгового или сельскохозяйственного предприятия и любой иной торговой или профессиональной деятельности облагается налогами в государстве, в котором лица, контролирующие такое предприятие или ведущие торговую либо профессиональную деятельность, имеют постоянное представительство. Если предприятие имеет постоянное представительство в обоих договаривающихся государствах, каждое государство облагает налогами часть дохода, полученного на его территории. При отсутствии счетов, отдельно и должным образом отражающих доход, компетентные органы договаривающихся государств должны достигнуть соглашения в отношении налогооблагаемой части дохода [(д) 21].

Соглашение предполагало налогообложение дохода постоянного представительства только в стране - источнике дохода, причем правила определения части дохода, подлежащего налогообложению, не устанавливались.

Вопрос о методах определения прибыли предприятия в иностранном государстве попал в фокус изучения в 1929 г., когда налоговый комитет Лиги Наций принял решение проанализировать практику по вопросам определения прибыли постоянных представительств в разных странах.

В ходе подготовки доклада Митчелл Б. Кэрролл [(д) 6] выделил три основных исторически сложившихся метода определения прибыли постоянного представительства:

- 1) разделения счетов;
- 2) эмпирический;
- 3) фракционный (пропорциональный).

Метод разделения счетов был наиболее распространен и предполагал ведение постоянным представительством учета с использованием счетов бухгалтерского учета, аналогичного учету в отдельных компаниях. Результаты такого учета могли корректироваться, если отличались от результатов сделок с независимыми сторонами.

Эмпирический метод применялся при невозможности ведения учета на отдельных счетах. При этом постоянному представительству вменялась прибыль, приравненная к прибыли аналогичных независимых компаний, или такая прибыль определялась на основе торгового оборота, активов или других возможных показателей. Облагаемый доход такого "делового учреждения" ("постоянного представительства") может определяться либо как некоторая доля от общей прибыли компании, либо как прибыль условно самостоятельной деловой единицы. Предполагается, что какие бы минимальные функции ни выполняло данное "деловое учреждение", всегда можно найти отдельное, независимое предприятие или компанию, которые вели бы аналогичную деятельность и прибыли которых служили бы эталоном для определения облагаемого дохода данного "делового учреждения".

Фракционный (пропорциональный) метод предполагает исчисление прибыли иностранной компании не на основе непосредственного использования данных счетов бухгалтерского (налогового) учета постоянного представительства, а посредством определения доли постоянного представительства в общей прибыли организации в соответствии с пропорцией, учитывающей различные факторы, например активы, оборот, фонд оплаты труда или фиксированные процентные доли. Задача применения фракционного метода - получение результата, который наиболее соответствовал бы расчету прибыли при использовании отдельных счетов бухгалтерского (налогового) учета.

Такая "философия" позволяет на практике начислять прибыль любому подразделению иностранной компании независимо от его размера, выполнения им обособленных операций или сделок, наличия у него своего баланса, собственных счетов и т.д.

В каждой стране существуют свои методы определения доли прибыли этого подразделения в общих прибылях компании. Например, прибыль может исчисляться по доле подразделения в общей сумме продаж компании (1.1); пропорционально соотношению числа служащих подразделения и общей численности работников компании (1.2); в пропорции к доле активов компании, находящихся на территории данной страны (1.3).

$$П_{пе} = П_{FI} \times B_{пе} : B_{FI}, (1.1)$$

где $П_{пе}$ - прибыль подразделения иностранной организации; $П_{FI}$ - прибыль иностранной организации в целом; $B_{пе}$ и B_{FI} - соответственно выручка подразделения и выручка иностранной организации в целом.

$$П_{пе} = П_{FI} \times ЧП_{пе} : ЧП_{FI}, (1.2)$$

где $ЧП_{\text{ре}}$ и $ЧП_{\text{ФИ}}$ - соответственно численность персонала подразделения и численность персонала иностранной организации в целом.

$$П_{\text{ре}} = П_{\text{ФИ}} \times A_{\text{ре}} : A_{\text{ФИ}}, \quad (1.3)$$

где $A_{\text{ре}}$ и $A_{\text{ФИ}}$ - соответственно активы иностранной организации, находящиеся в данной стране, и активы иностранной организации в целом.

Фракционный метод позволяет начислять налоги даже в отношении таких подразделений, представительств, контор иностранных компаний, которые по статусу не имеют права заниматься никакими коммерческими операциями на территории данного государства (например, конторы связи, подразделения, координирующего деятельность компании в других странах). Размер налога в таких случаях налоговые органы устанавливают по своему усмотрению обычно исходя из 5 - 8% объема общих расходов на содержание данной конторы, бюро и др.

$$Tax_{\text{ре}} = P_{\text{ре}} \times 0,05 \times p_{\text{tax}} : 100, \quad (1.4)$$

где $Tax_{\text{ре}}$ - сумма налога подразделения; $P_{\text{ре}}$ - расходы на содержание подразделения; p_{tax} - ставка налога в государстве нахождения подразделения.

Митчелл Б. Кэрролл пришел к выводу, что операции постоянного представительства должны соответствовать сделкам между независимыми организациями, поэтому основным для определения прибыли должен стать метод разделения счетов [(д) 6].

Идеи доклада Кэрролла были учтены в проекте конвенции об отнесении доходов от предпринимательской деятельности между государствами для целей налогообложения, опубликованном Лигой Наций в 1933 г. Согласно проекту постоянное представительство следовало рассматривать как отдельное предприятие, действующее в одинаковых или сходных условиях, что требовало ведения учета постоянного представительства на отдельных счетах. Вознаграждение и цены, отраженные в отчетности постоянного представительства, могли быть скорректированы налоговыми органами, если не соответствовали применяемым при сделках между независимыми сторонами.

ОЭСР использовала подход Лиги Наций по отнесению прибыли к постоянному представительству. В соответствии со ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР 1963 г. прибыль компании могла подлежать налогообложению в иностранном государстве только при наличии постоянного представительства и только в относимой к нему части. К постоянному представительству должна относиться прибыль, которую оно могло получить, действуя как отдельная независимая организация в сопоставимых условиях.

В последующих редакциях Модельной конвенции ОЭСР текст статей, касающихся вопросов налогообложения постоянного представительства, не претерпел кардинальных изменений.

В последние 10 лет Налоговый комитет ОЭСР активно занимался разработкой единого подхода к определению налоговой юрисдикции государства в отношении доходов иностранной организации, образующей постоянное представительство, а также к отнесению прибыли к постоянному представительству.

Подходы к определению налоговой юрисдикции государства в отношении доходов иностранной организации, образующей постоянное представительство, нашли отражение в концепциях неограниченной силы притяжения, ограниченной силы притяжения" и "отсутствия силы притяжения [(e) 10].

В соответствии с концепцией **неограниченной силы притяжения** государство приобретает неограниченную налоговую юрисдикцию в отношении доходов иностранной организации от деятельности на его территории с момента образования постоянного представительства. Постоянное представительство выступает своеобразным магнитом и "притягивает" все доходы иностранной организации от деятельности на территории государства, даже если их получение не связано с постоянным представительством (в частности, дивиденды от дочерних компаний в этом государстве). Эта концепция использовалась, например, США до 1966 г.

Компромиссный вариант концепции неограниченной силы притяжения - концепция **ограниченной силы притяжения** сформировалась в ходе обсуждения Типовой конвенции ООН. В соответствии с данной Конвенцией налоговая юрисдикция государства распространяется на доходы иностранной организации от продажи товаров и иной предпринимательской деятельности, осуществляемой даже не через постоянное представительство, если деятельность идентична или аналогична деятельности постоянного представительства.

Несмотря на то что некоторые государства (в основном развивающиеся) продолжают применять концепцию силы притяжения, этот подход не соответствует международной практике. Согласно общепринятому подходу государство облагает налогами только прибыль иностранной организации, относящуюся к ее постоянному представительству. Связь каждого источника дохода с постоянным представительством иностранной организации должна быть четко определена.

Этот подход нашел отражение в ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР 2010 г., в соответствии с которой "если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство в другом Договаривающемся Государстве, то прибыль предприятия, относящаяся к постоянному представительству, может облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве" [(д) 24]. Согласно подходу ОЭСР прибыль иностранной организации, полученная от активной деятельности не через постоянное представительство, не включается в ее налоговую базу и не подлежит налогообложению в государстве-источнике.

Определение налоговой юрисдикции было не единственной проблемой на пути расчета налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, прорабатываемой ОЭСР. Исторически существовали принципиально разные концепции определения самой прибыли, выявленные еще в докладе Кэролла: фракционный (пропорциональный) метод и метод разделения счетов.

Фракционный метод был подвергнут жесткой критике ОЭСР, которая указала, что использование фракционного метода по своей сути искусственно и не соответствует принципу "вытянутой руки" (устоявшийся перевод с английского термина *arm's-length principle*). Принцип "вытянутой руки" является основополагающим стандартом международного налогообложения (правил трансфертного ценообразования) и закреплен в Модельной конвенции ОЭСР [(д) 24].

Принцип "вытянутой руки" предполагает, что для целей налогообложения взаимозависимые компании продают товары, оказывают друг другу услуги по цене, которая была бы установлена независимыми контрагентами, действующими из собственных коммерческих интересов при нормальных экономических условиях.

ОЭСР допускала применение фракционного метода только в исключительных случаях, когда этот подход являлся сложившейся практикой государства [(д) 26]. Резервный характер фракционного метода был закреплен в п. 4 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР.

Применение фракционного метода, как указывала ОЭСР, потребует международной унификации системы налогового учета и единых критериев для распределения прибыли. С учетом разных и часто противоположных интересов государств потребуются значительный срок (десятки лет) для пересогласования международных договоров. Кроме того, использование искусственной формулы будет неизбежно приводить к произвольным результатам с игнорированием рыночных условий [(д) 27].

Актуальная позиция ОЭСР заключается в том, что подходы, основанные на определении фактической прибыли постоянного представительства, могут применяться даже в наиболее сложных случаях, причем все труднее стало обеспечивать соответствие результатов применения фракционного метода и принципа "вытянутой руки". В связи с этим Налоговый комитет ОЭСР решил полностью исключить положения п. 4 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в отношении использования фракционного метода, что было реализовано в Модельной конвенции ОЭСР в редакции 2010 г. [(д) 24]. В частности, текст п. 2 ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в редакции 2010 г. содержит следующую формулировку:

"Для целей настоящей статьи и статей 23А, 23В прибыль, относящаяся в каждом Договаривающемся Государстве к постоянному представительству, указанному в параграфе 1, соответствует прибыли, которую оно могло бы получить, в частности, от операций с другими частями организации, если было бы отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, принимая во внимание осуществляемые функции, используемые активы и риски, принимаемые предприятием через постоянное представительство и другие части предприятия" [(д) 24].

С учетом изменений, внесенных в ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР в 2010 г., Налоговый комитет ОЭСР подготовил Доклад, содержащий подробные рекомендации по правовому регулированию определения налоговой базы иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство. В Докладе ОЭСР 2010 г. отмечалось, что подход "отдельного и независимого предприятия" является только техническим приемом для целей налогообложения, позволяющим отнести часть прибыли к подразделению компании, и не свидетельствует о возможности рассматривать постоянное представительство как отдельную организацию для целей иных отраслей права. В Докладе также обосновано применение к отношениям в рамках организации правил трансфертного ценообразования, аналогичных действующим для аффилированных организаций, на основе двухступенчатого (функционального и фактологического) анализа.

В настоящее время метод фактического определения прибыли, базирующийся на концепции постоянного представительства как "отдельного и независимого предприятия", одобрен в качестве согласованной позиции странами - участницами ОЭСР.

Осуществление иностранной организацией коммерческой деятельности в иностранном государстве через представителя (зависимого агента) приводит к образованию постоянного представительства агентского вида (подробнее см. гл. 3 учебного пособия). Если это происходит, налоговая нагрузка в стране - источнике доходов резко возрастает. Новый текст ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР позволяет снизить негативный эффект такого перепада за счет более точного определения расходов организации для целей постоянного представительства.

Анализ предложенных ОЭСР правил определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство агентского вида, не выявил принципиального значения основания возникновения постоянного представительства. В целом правила расчета прибыли постоянного представительства агентского вида аналогичны изложенным ранее правилам для основного вида.

На практике иностранная организация может создавать постоянное представительство агентского вида непреднамеренно. В этом случае главной проблемой становится отсутствие информации (например, данных налогового учета) для расчета налогооблагаемой прибыли [(е) 10]. Ретроспективное составление документов в Докладе ОЭСР прямо не предусмотрено. Каждое государство самостоятельно определяет свое отношение к документам, составленным *post factum*.

В Модельной конвенции ОЭСР не установлено, какому лицу или лицам могут быть доначислены налоги. Как правило, этот вопрос регулируется национальным законодательством страны - источника доходов. В частности, для административных целей государство может предусмотреть, что зависимый агент ответствен за уплату налогов иностранным принципалом (например, эта практика ранее существовала в Великобритании). Такая структура уплаты налогов не противоречит положениям Модельной конвенции ОЭСР [(д) 33].

В материалах международных организаций, публикациях иностранных и российских экспертов по вопросам налогообложения предложены альтернативные способы и режимы налогообложения иностранных организаций, действующих на территории иного государства. В частности, названы переход к налогообложению исключительно по принципу источника дохода (введение налога у источника на доходы от активной деятельности) [(е) 10], использование фракционного метода распределения прибыли [(е) 9], [(е) 29], подход "исчезающей налоговой базы".

Европейская комиссия в марте 2011 г. обнародовала разрабатывавшиеся ею в течение длительного времени предложения о правилах определения общей консолидированной налоговой базы (ОКНБ) для исчисления налога на прибыль компаний - налоговых резидентов ЕС [(ж) 4]. К числу ожидаемых положительных эффектов от введения ОКНБ эксперты ЕС относят: предполагаемое сокращение практики сложного налогового планирования; уменьшение числа спорных ситуаций, сложных согласительных процедур и судебных разбирательств, в которые могут быть вовлечены налоговые органы стран - членов ЕС из-за отсутствия гармонизированных правил в области налогообложения группы компаний, ведущих трансграничный бизнес на пространстве ЕС, обязанности выполнять требования в сфере налогообложения в каждой из налоговых юрисдикций с соблюдением правил этих разных налоговых юрисдикций в отношении трансфертного ценообразования и т.д.

В принципиальном плане подход, предложенный Еврокомиссией, состоит в следующем. Директивой будут установлены единые правила расчета базы для исчисления налога на прибыль и добровольный переход на систему расчета ОКНБ. Положения Директивы будут превалировать над положениями двусторонних соглашений в области налогообложения, заключенных между странами - членами ЕС. Новая система расчета ОКНБ позволит компаниям-налогоплательщикам рассматривать ЕС действительно как единый рынок для целей налогообложения прибыли. В практическом плане налогоплательщики, избравшие систему ОКНБ, будут действовать следующим образом: головная компания группы в качестве головного налогоплательщика перейдет на ведение налогового учета в части налога на прибыль в единственной юрисдикции - по местонахождению руководящего органа "материнской" компании. Прекратится обязательство вести налоговый учет в части налога на прибыль по национальным правилам как головного налогоплательщика по местонахождению "головного" налогового органа, так и остальных компаний группы в других налоговых юрисдикциях ЕС. Расчет отнесения сумм ОКНБ,численной по правилам Директивы, по отдельным налоговым юрисдикциям ЕС осуществляется пропорционально трем ключевым критериям хозяйственной деятельности группы компаний в соответствии с установленной той же Директивой методикой (выручка, [фонд заработной платы, число занятых], активы). Налог на прибыль уплачивается головным налогоплательщиком по отдельным налоговым юрисдикциям в соответствии с действующими в этих юрисдикциях ставкам налога на прибыль.

Таким образом, ЕС предлагается расширение фракционного метода, который, по мнению авторов проекта директивы, снимет проблему учета для налоговых целей трансфертного ценообразования в рамках группы компаний и обеспечит устранение возможного перекоса распределения налоговой базы в пользу стран, где могут быть размещены только органы управления головного налогоплательщика (тогда как производство и реализация конечной продукции могут осуществляться в других налоговых

юрисдикциях ЕС).

Проект директивы ЕС содержит ряд интересных новаций с точки зрения изучения опыта разработки оптимальной налоговой политики. В частности, в теоретическом и практическом плане представляет интерес предлагаемое в проекте решение вопроса об экономически обоснованном территориальном распределении налогооблагаемой базы крупных компаний, что может стать полезным инструментом для обеспечения устойчивости бюджетов заинтересованных государств и устранения международного двойного налогообложения.

Уже в ближайшей перспективе возможна ситуация, когда европейские страны в отношении определения прибыли постоянных представительств будут параллельно развивать фракционный метод и метод разделения счетов.

Источник дохода

Критерии "деятельность" и "деловое учреждение" применяются только для определения режима налогообложения прибылей от торговой, промышленной и других видов коммерческой деятельности (активных доходов). В отношении прибылей от инвестиций (пассивных доходов) применяется критерий "источник дохода". Если в отношении активных доходов решающее значение с точки зрения их привлечения к налогообложению имеют характер и методы осуществления деятельности, приносящей доход, то для пассивных доходов определяющую роль играет местонахождение их источника - в данной стране или за ее пределами.

В международном налогообложении не существует единого определения понятия "источник дохода". Применяются лишь более или менее распространенные критерии, которые рассматриваются как свидетельствующие о наличии источника дохода в определенном государстве. Такими критериями обычно являются:

- место совершения сделки (место заключения договора, место физического исполнения договора);
- местонахождение экономического источника выплаты - лица, за счет имущественной сферы которого выплачивается доход;
- постоянная или временная привязка объекта сделки к территории государства (имущество, акции компаний, зарегистрированных в данном государстве).

Разные государства могут устанавливать различающиеся критерии "относимости дохода" к источнику на своей территории. Это ведет к конкуренции юрисдикций и возникновению двойного налогообложения.

С развитием информационных технологий и глобализацией экономических процессов усложняется определение источника дохода. Например, в случаях продажи товаров через Интернет, продажи товаров в пути посредством передачи товаросопроводительных документов, распределения имущественной сферы плательщика по разным юрисдикциям критериальные подходы при определении государства - источника дохода в практике международного налогообложения не определены.

В трудах современных зарубежных специалистов в области международного налогообложения упоминаются следующие характеристики государства - источника дохода. Так, Д. Пинто указывает, что страной источника дохода является страна, в которой "бизнес осуществляет свою деятельность и зарабатывает свой доход" [(д) 36].

По мнению К. Фогеля, источником следует называть государство, которое тем или иным образом связано с производством рассматриваемого дохода, государство, в котором прибавляется стоимость товара [(д) 51].

А. Скаар отмечает, что под страной источника дохода принято понимать страну, в которой физически производится материальное благо или доход [(д) 46].

В основе системы налогообложения у источника лежит концепция "экономической лояльности" Г. фон Шанца, который полагал, что тот, кто ведет экономическую деятельность на территории определенного государства, экономически привязан к данной территории.

Появление этой идеи позволило обосновать отказ от концепции тотального привлечения государством всех находящихся на его фискальной территории лиц к исполнению налоговой обязанности в отношении полученных такими лицами доходов, имущества и т.д.

Согласно названной теории экономическая связь лица и государства признается существующей, если данному лицу предоставляются некие блага (товары, услуги, доходы) от этого государства, такое лицо получает определенную выгоду на территории этого государства, реализуя, потребляя полученные блага, право на них и т.д. Вследствие наличия подобной связи это государство правомерно может претендовать на получение с указанного лица определенных сумм в качестве налогов, а у данного лица возникает соответствующая обязанность по их уплате [(е) 51].

На основе концепции экономической лояльности (привязанности) разработана теория деления налоговой юрисдикции в зависимости от территориальной привязки экономического интереса

налогоплательщика: чем больше экономический интерес хозяйствующего субъекта к определенной территории, тем больше прав на налогообложение данного налогоплательщика должна иметь эта территория. Данная теория легла в основу Отчета о двойном налогообложении, подготовленного в 1923 г. для Лиги Наций.

Значительный вклад в теорию международного налогообложения внес первый президент IFA, созданной под эгидой ОЭСР, Митчелл Кэрролл. По его мнению, факторами, отражающими экономическую лояльность, являются критерии резидентства/домицилия и источника материального блага. Кэрролл полагал, что уровень экономической лояльности, значит, и уровень налогообложения необходимо делить следующим образом: любое движимое и недвижимое имущество (за исключением денег, драгоценностей, мебели и т.п.) должно относиться к месту своего происхождения, любые нематериальные активы, а также то, что не отнесено к месту происхождения, должно относиться к местонахождению налогоплательщика [(д) 7].

Исторически в теории международного налогообложения предпринимались попытки найти баланс между налогообложением у источника дохода и правами государства резидентства, однако разные модельные конвенции отражали неодинаковые приоритеты. Модельная конвенция Мехико 1943 г. и Модельная конвенция ООН 1980 г. расширили полномочия государств - источников дохода, а в Модельной конвенции Лондона 1946 г. и Модельной конвенции ОЭСР приоритет отдан налогообложению в государстве резидентства.

Правила источника дохода применяются к пассивным доходам. Пассивные доходы включают в себя: разного рода процентные платежи (по ссудам, кредитам, депозитам, долговым обязательствам и т.д.); дивиденды и другие выплаты (по акциям, паям и проч.) в форме распределения прибылей; лицензионные платежи; плату за аренду помещений, оборудования, транспортных средств и т.п.; платежи по авторским правам; страховые премии; гонорары директоров компаний и др. Основное отличие этих доходов от коммерческих прибылей состоит в том, что они имеют характер твердых или заранее фиксированных платежей, выплачиваемых регулярно в пределах согласованного сторонами периода.

Пассивные доходы считаются происходящими из местных источников, если они: выплачиваются непосредственно государством, его органами или подразделениями; физическими и юридическими лицами - резидентами данной страны; получены за использование патентов, прав, имущества, оборудования на территории данного государства.

Такие доходы облагаются специальными налогами, взимаемыми у источника с каждой переводимой за рубеж суммы по твердой ставке (20 - 30%), причем налоги у источника исчисляются с валовой суммы платежа, а не с чистой прибыли, как налоги с корпораций:

$$Tax_{vk} = BCP \times p_{tax} : 100, (1.5)$$

где Tax_{vk} - сумма налога, удерживаемого у источника выплаты; BCP - валовая сумма платежа;

p_{tax} - ставка налога в государстве - источнике дохода.

Другая особенность налогов у источника состоит в том, что реальная их уплата в казну проводится плательщиком дохода, а не его получателем, но за счет последнего, т.е. лицо, выплачивающее или переводящее денежную сумму за рубеж (обычно банк), удерживает из нее налог, уменьшая таким образом реальный доход получателя. Эта особенность нередко позволяет маскировать уплату налогов за рубежом путем применения так называемых нетто-контрактов, когда стороны договариваются об уплате лишь чистой суммы с условием, что должник "уплатит все причитающиеся на своей территории налоги и сборы". Но кто бы ни уплачивал формально налог, фактически он уплачивается за счет получателя: посредством начисления суммы брутто с последующим удержанием из нее налогов либо благодаря переводу суммы нетто, заранее по согласованию сторон уменьшенной на размер причитающегося налога.

Таким образом, компания, действующая в какой-либо зарубежной стране, может подпадать под один из трех режимов: во-первых, если она будет признана резидентом данной страны, то обложению в этой стране подлежат все ее доходы, в том числе от деятельности и из источников за рубежом; во-вторых, если такая компания не является резидентом страны, но ведет деятельность на ее территории или имеет здесь свое деловое учреждение, то налогами в этой стране облагаются только ее доходы из местных источников; в-третьих, если компания - нерезидент и не осуществляет деятельности в этой стране или не имеет в ней делового учреждения, то обложению подлежат только ее пассивные доходы из местных источников.

В последнее время развивающиеся (и некоторые развитые) страны все более активно используют форму взимания налогов у источника для защиты своих налоговых интересов. Эти налоги выходят за пределы их традиционной сферы пассивных доходов и все чаще используются также для обложения

доходов от коммерческой деятельности. Во многих развивающихся странах эти налоги применяются уже в отношении прибылей иностранных компаний от выполнения строительно-монтажных работ; оказания технических услуг; проектных, инженерных, изыскательских и других работ.

В действующем российском законодательстве не сформулированы правила определения источника дохода для целей налогообложения юридических лиц, что во многих случаях приводит к неопределенности норм законодательства, предусматривающих налогообложение доходов от источников в РФ.

А. Грачев [(е) 42] в связи с этим предлагает использовать американский опыт и установить правила определения источника дохода по аналогии с американским законодательством. В качестве правил определения источника доходов юридических лиц могут быть также применимы правила, установленные гл. 23 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) [(а) 3] в отношении физических лиц.

Фактический получатель дохода

Широкое распространение международных соглашений об избежании двойного налогообложения увеличивает возможность уклонения от уплаты налогов с использованием разницы в уровнях налогообложения между государствами, а также налоговых льгот, предоставляемых законами разных стран. Становится возможным через созданные искусственные легальные конструкции получать налоговые преимущества в рамках внутреннего законодательства и одновременно - налоговые льготы на основании международных соглашений.

Вопрос злоупотребления международными соглашениями об избежании двойного налогообложения рассмотрен в проектах двух докладов Комитета по налоговым вопросам ОЭСР: "Конвенции двойного налогообложения и пользование базовыми компаниями" и "Конвенции двойного налогообложения и пользование подставными компаниями". Их подготовка была обусловлена ростом тенденции использовать подставные компании для получения преимуществ международного соглашения, не оговоренных государствами в ходе двусторонних переговоров.

Проблема, связанная с негативными явлениями глобального характера, которые возникают в налогообложении при использовании подставных (обычно офшорных) компаний или стран офшорных зон как таковых, рассматривается в экономической литературе в рамках, например, концепции нечестной налоговой конкуренции или концепции локационной конкуренции [(е) 14], [(д) 15].

Некоторые ситуации с использованием подставных компаний и возможные меры противодействия злоупотреблению международными соглашениями рассматриваются в Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения [(д) 23] и Комментариях ОЭСР к Модельной конвенции [(д) 9] (далее - Комментарии ОЭСР) посредством введения концепции фактического получателя дохода (далее - концепция ФПД). Однако строгих рекомендаций относительно концепции ФПД и обстоятельств, в которых должны применяться возможные контрмеры, а также полного перечня таких мер ОЭСР не дает.

ОЭСР предложила несколько подходов по введению концепции ФПД в двусторонние международные соглашения об избежании двойного налогообложения, а также по ее имплементированию в положения внутренних законов государств-партнеров, что может послужить контрмерами против налогового избежания (уклонения). В Комментариях ОЭСР ФПД интерпретируется как лицо, которое де-юре и де-факто определяет "экономическую судьбу" какой-либо собственности или включает доход от этой собственности в свою налоговую базу.

Государство - источник дохода не должно применять международное соглашение об избежании двойного налогообложения лишь на том основании, что доход был получен резидентом государства - партнера по соглашению. ФПД не следует понимать в узком, "техническом" смысле, его следует трактовать исходя из целей и задач указанного соглашения, которое предполагает обеспечение государством на межгосударственном уровне однократного (т.е. только в одном государстве) налогообложения доходов и имущества своих резидентов при осуществлении ими международной экономической деятельности, с учетом таких основных принципов соглашения, как предотвращение злоупотребления положениями соглашения и преобладание сущности над формой.

Международное соглашение об избежании двойного налогообложения не применяется, если между фактическим владельцем и плательщиком дохода имеется посредник, например агент или получатель по доверенности, за исключением ситуации, когда фактический владелец является резидентом этого же государства. Предполагается и то, что такие лица, как управляющие трастами агенты или номинальные держатели ценных бумаг, могут быть фактическими получателями в целях налогообложения только в отношении собственного вознаграждения за оказание услуг управляющего или номинального держателя (депозитария).

Для международных соглашений со странами, в которых налогообложение отсутствует или имеет очень низкий уровень, решать проблему подставных компаний рекомендуется с использованием **подхода "просматриваемая компания"**. Его суть заключается в запрещении преимуществ международного соглашения об избежании двойного налогообложения компании, если она прямо или

косвенно принадлежит лицам - нерезидентам государства, в котором эта компания является резидентом.

Искусственные ситуации создаются, к примеру, при использовании компаниями, освобожденными (или почти освобожденными) от налогов, которые могут различаться в специальных правовых характеристиках. В таких случаях злоупотребление налоговыми соглашениями может быть предотвращено посредством отказа этим компаниям в предоставляемых соглашением льготах (**подход исключения**). Этот подход применяется к специфическим типам компаний, пользующихся налоговыми привилегиями в стране своей резиденции, которая фактически дает им такой же статус, как и нерезидентам. Подход исключения представляет собой важный инструмент, с помощью которого государство, закрепившее привилегии в своем национальном законодательстве, может приостановить их действие в связи со злоупотреблением налоговым соглашением, заключенным этим государством.

Диапазон использования подхода исключения может быть ограничен только специфическими типами доходов, такими как дивиденды, проценты, прирост капитала или гонорары директоров. Компании указанного типа будут иметь право на защиту в рамках статьи "Недискриминация" и на преимущества статьи "Процедура взаимного согласования", и к ним будут применяться положения статьи "Обмен информацией".

Общие положения **подхода "субъект налогообложения"** обуславливают предоставление преимуществ налогового соглашения в стране - источнике дохода только в том случае, если доход является субъектом налогообложения в стране резиденции. Это в основном соответствует цели налоговых соглашений, а именно избежанию двойного налогообложения. Данный подход может быть использован в государстве с хорошо развитой экономической структурой и комплексным налоговым законодательством. Однако он не предоставляет адекватной защиты против изощренных схем налогового избежания, таких как "стратегия эстафетных компаний".

Подходы, о которых говорилось, неудовлетворительны со многих сторон. Они касаются изменяющегося и комплексного налогового законодательства государств - партнеров по налоговому соглашению, а не структур, дающих возможность злоупотребления соглашениями.

Проблема подставных компаний разрешается гораздо проще: посредством включения в международные соглашения положений, о которых при описании случаев злоупотребления даны открытые ссылки на подставные структуры, имеющие прямой или косвенный, через одну или несколько компаний (независимо от резиденции) значительный интерес в компании, проявляющийся в форме участия или иным образом, либо прямо или косвенно осуществляющие сами или совместно управление компанией или контроль за ней (**канальный подход**).

Подход предусматривает запрет на использование льгот по международному соглашению, если более чем 50% дохода идет на удовлетворение требований указанных лиц. Запрет сопровождается специальными положениями, обеспечивающими льготы по международному соглашению в случаях добросовестного поведения. К таким положениям относятся:

- **общее положение о добросовестном поведении**, которое применяется в случаях, если основная цель компании - добросовестное поведение в бизнесе, компания мотивируется здоровыми коммерческими причинами, таким образом, ее целью не является получение льгот по соглашению;

- **положение о деятельности**, которое применяется для компаний, вовлеченных в существенные коммерческие операции в государстве резиденции, и налоговые льготы по международному соглашению относятся к доходу, связанному с этими операциями;

- **положение о сумме налогообложения**, которое применяется в случаях, если уменьшение налога, связанное с использованием льгот по международному соглашению, больше, чем налог, фактически взимаемый в государстве резиденции компании;

- **положение о фондовой бирже**, которое устанавливается для компании, если основная группа ее акций зарегистрирована на официальной фондовой бирже в государстве резиденции или если такая компания полностью принадлежит, прямо или через одну или несколько компаний - резидентов этого же государства, компании, также являющейся резидентом данного государства;

- **альтернативное льготное положение** - для случаев включения положений о злоупотреблениях, касающихся нерезидентов.

Канальный подход представляет собой наиболее эффективный способ борьбы с приемами эстафетных компаний. Он применяется, например, в двусторонних налоговых соглашениях Швейцарии, США. Этот принцип лежит также в основе швейцарских положений против злоупотребления налоговыми соглашениями.

ОЭСР в рамках концепции ФПД рекомендует также **подход превалирования сущности над формой** (substance over form), который дает право руководствоваться именно существом коммерческой деятельности, а не формой ее ведения, даже если налогоплательщику удалось придумать некую хитроумную схему, по сути ситуацию, не меняющую (сохраняются отношения контроля и т.д.), но формально выводящую доход из-под налогообложения.

Большая часть государств - членов ОЭСР принимает контрмеры для поддержания справедливости

и нейтральности внутреннего налогового законодательства в международной среде, характеризующейся разным налоговым бременем, предполагая, что они должны служить только этой цели. Другое дело, если такие контрмеры будут распространяться на реальную деятельность компаний: производственную, коммерческую или предоставление услуг. Если связь этих компаний с экономической средой страны, где они являются резидентами, можно ясно проследить, а в их деятельности невозможно выявить цели избежать налогов, это будет противоречить основным принципам Модельной конвенции ОЭСР и духу налоговых соглашений в целом. Контрмеры не должны применяться к странам, в которых налогообложение сопоставимо с налогообложением страны резиденции налогоплательщика.

Помимо ОЭСР проблемами борьбы с нечестной налоговой конкуренцией активно занимается и ЕС. Так, Европейская комиссия в 1997 г. выпустила доклад о налоговой конкуренции в ЕС, а в июле 2001 г. она (в рамках деятельности, очерченной этим докладом) начала расследование 11 корпоративных налоговых схем в восьми государствах на предмет соответствия этих схем договору ЕС. Так, проверке были подвергнуты два налоговых режима Гибралтара: освобожденная компания (*Exempt private company*) и квалифицированная компания (*The Qualifying Company*). Гибралтар пытается оспорить правомочность самого этого действия в Европейском суде, но до настоящего времени не добился положительного результата [(e) 14].

США также были и остаются одним из лидеров борьбы с избеганием налогообложения путем использования подставных компаний, и США имеют наиболее развитую концепцию ФПД. Еще в 1962 г. Конгресс США принял поправки к законам, построенные на следующем принципе. При выполнении определенных условий иностранная компания (корпорация) считается контролируемой резидентами США. В этом случае каждый американский акционер такой компании обязан учесть в составе своих собственных налогооблагаемых доходов долю прибыли компании, соответствующую его доле в капитале компании, т.е. консолидировать прибыль зарубежных дочерних организаций, в том числе и зарегистрированных в офшорах. При этом он обязан провести консолидацию даже в том случае, когда фактически этот доход не распределялся среди акционеров и не выплачивался им. И если контролируемая компания уплачивала налоги со своего дохода в стране регистрации, эта сумма при уплате налогов в США подлежала вычету.

Под американским акционером подразумевается лицо, прямо или косвенно (т.е. через трасты, номинальных владельцев или руководителей, родственников и т.д.) владеющее 10% или более голосующих акций корпорации, а контролируемой считается корпорация, в которой американские акционеры владеют более чем 50% голосующих акций или капитала. Акционер контролируемой иностранной корпорации обязан подавать соответствующую отчетность в налоговую службу и, разумеется, уплачивать причитающиеся с него налоги по законодательству США. Неуплата налогов или просто неподача деклараций даже при отсутствии налогооблагаемых доходов влечет за собой применение серьезных санкций. Следовательно, прямое использование офшорных компаний для экономии на налогах при соблюдении норм законодательства не дает в большинстве случаев никакого экономического эффекта [(e) 14].

Законодательство США о контролируемых иностранных компаниях (*Controlled foreign company, CFC*) сконструировано таким образом, чтобы перекрыть возможные пути его обхода. Выделяют некоторые приемы (см., например, [(e) 4]), которые не позволяют избежать статуса CFC для зарубежной компании, фактически контролируемой резидентом США:

1) "распыление" акций на несколько компаний, контролируемых резидентом. Резидент считается косвенно владеющим (в соответствующей пропорции) всеми акциями, которыми владеют компании, где он имеет долю;

2) удлинение цепочек из компаний, связанных отношениями владения. Если каждая из них владеет более 50% в последующей компании, она считается конструктивно владеющей всеми 100%, ввиду чего цель избежания статуса CFC для компании последнего уровня не достигается;

3) передача активов в траст. Если владелец имущества, передаваемого в траст, сохранил фактический контроль над имуществом (например, траст является отзывным), то бывший владелец признается конструктивно владеющим этим имуществом, ввиду чего статуса CFC для компании избежать не удается. Даже если фактический контроль утрачен, но бывший владелец имущества получил статус бенефициара траста, для целей определения статуса CFC владельцами траста признаются его бенефициары;

4) передача активов родственникам. Даже если активы переданы близкому родственнику (кроме нерезидентов США), лицо сохраняет статус конструктивного владельца активов, а компания - статус CFC;

5) использование холдинговых компаний из офшорных юрисдикций. Ряд развитых стран предоставляет холдинговым компаниям налоговые льготы, сводящиеся обычно к освобождению получаемых ими дивидендов и прироста капитала от налога. В результате такие компании (например, нидерландские или люксембургские) широко используются в международных холдинговых структурах. Однако факта регистрации компании в "налогооблагаемой" стране недостаточно для вывода компании

из-под американского законодательства о CFC. Для получения возможности освобождения от налогообложения необходимо, чтобы эффективная (а не номинальная) ставка налогообложения компании превышала 90% американской (т.е. составляла не менее 31,5%). В случае столь высокой ставки налога использование компании в качестве холдинговой, вероятнее всего, утратило бы смысл.

Рассмотренные антиофшорные меры американских властей соответствуют рекомендациям ОЭСР и имеют глобальный характер.

Суды США в налоговых делах руководствуются доктриной "содержание превышает форму". Это значит, что если даже налогоплательщик использовал схему, формально выводящую доход из-под налогообложения, то суд будет руководствоваться именно существом, а не формой и признает налог подлежащим уплате. Кроме того, в заключенных США международных договорах об избежании двойного налогообложения предусмотрены специальные механизмы, исключающие возможность их применения офшорными фирмами.

США также используют термин "ФПД" в международных соглашениях, хотя сам он в них не определен. Согласно официальным комментариям к Модельной конвенции США об избежании двойного налогообложения термин "ФПД" применяется в значении, близком к тому, что приводится в Комментариях ОЭСР, но определяется согласно внутреннему законодательству договаривающегося государства.

Формального определения ФПД в Кодексе внутренних доходов США и судебной практике нет. Но определены критерии ФПД в обязательных инструкциях Казначейства (Reg. 1.1441) [(ж) 1]:

- доходы в налогооблагаемые доходы получателя включаются по принципам налогообложения США;

- ФПД не может быть лицо, являющееся номинальным владельцем, агентом, проводящей доход компанией, компанией-прослойкой.

В соответствии с принятой в США практикой иностранный получатель дохода должен подтвердить, что обладает статусом ФПД: он заполняет и представляет налоговому агенту форму W-8BEN для предварительного освобождения доходов от налогообложения, в которой подтверждает свой статус. При этом предусмотрена ответственность налогового агента за неудержание налога, если он знал или должен был знать, что получатель дохода не имеет статуса ФПД. Установлена уголовная ответственность получателя дохода за представление заведомо ложных сведений о статусе.

Законодательство CFC существует также в Австрии, Дании, Финляндии, Франции, Германии, Венгрии, Италии, Литве, Норвегии, Португалии, Испании, Швеции, Турции, Англии. Практически во всех указанных странах правила CFC следуют за рекомендациями ОЭСР, среди которых выделяется комплекс предложений по введению в национальные налоговые системы правил, устраняющих выгоды от использования офшоров [(е) 18].

Анализ зарубежной практики относительно концепции ФПД свидетельствует, что определение ФПД на уровне законов иностранных государств отсутствует. Интерпретация подхода излагается в разъяснениях финансовых органов, причем в разных странах она различается и основана на Комментариях ОЭСР. Преобладает подход введения мер, противодействующих злоупотреблениям международными соглашениями, развита судебная практика и судебные доктрины, практика налоговых согласований.

В Швейцарии концепция ФПД используется не как самостоятельная доктрина национального налогового права, а в контексте общих норм о противодействии злоупотреблениям при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Такие нормы содержатся в следующих документах:

- ст. 21 (параграф 2) Закона "О налоге у источника" (The tax refund is in all cases unacceptable if it leads to a tax avoidance);

- текстах международных налоговых соглашений (например, Швейцария - Нидерланды);

- Швейцарском декрете о мерах противодействия злоупотреблениям международными соглашениями 1962 г. (Swiss anti-abuse Decree 1962);

- Неофициальных принципах противодействия злоупотреблениям международными соглашениями (Unwritten anti-abuse rules), основанных на Комментариях ОЭСР, которые включают, например, принципы "деловая цель", "эффективная экономическая деятельность", "сотрудники и офис" [(ж) 2].

Экономическая обоснованность (деловая цель) представляет собой наиболее важный критерий для признания за иностранной холдинговой компанией (в отношении дочерней компании в Швейцарии) права на применение международного налогового соглашения, например:

- необходимо объяснить причины нахождения холдинговой компании в структуре группы именно в данной стране (с которой у Швейцарии есть международное налоговое соглашение), а не в какой-то другой;

- холдинговая компания должна быть вовлечена в другие виды бизнеса помимо получения дивидендов из Швейцарии.

Для применения двустороннего соглашения Швейцария - ЕС (в отношении отмены налога у

источника на дивиденды) Федеральная налоговая администрация Швейцарии требует, чтобы холдинговая компания была "фактическим собственником" дивидендов. Данное требование на практике выражается в анализе экономических факторов - признаков "существенной деятельности" (Substance) у холдинговой компании в стране ее местонахождения. Компания, признаваемая "проводящей доходы", не будет считаться имеющей Substance - подход, основанный на Комментариях ОЭСР.

Согласно швейцарским правилам Substance (основанным на практике налоговых органов) требуется, чтобы в холдинговой компании соблюдались следующие тесты-критерии (они должны выполняться при обращении за возвратом налога, удержанного у источника на выплачиваемые дивиденды):

- собственный офис и необходимая инфраструктура;
- другие доли участия;
- собственные сотрудники (т.е. исключая сотрудников, "предоставленных по договору");
- принятие данными сотрудниками всех ключевых бизнес-решений компании (а не просто следование инструкциям акционеров);
- осуществление управления, контроля и административных функций местными членами исполнительного органа, менеджерами, бухгалтерами;
- наличие ведомости учета расходов на оплату труда;
- ведение бухгалтерской отчетности;
- минимальный собственный капитал, по крайней мере 15% (т.е. соотношение долга к капиталу не более 6 к 1) - обсуждается с налоговыми органами.

Альтернативная процедура - обращение в налоговые органы с просьбой о разрешении не удерживать налог ("нетто-базис") - была введена для выплаты дивидендов в страны ЕС. При этом были также установлены дополнительные требования:

- объяснить цель создания материнской компании в ЕС, т.е. экономическое и коммерческое обоснование (business case);
- сообщить имена и точное местонахождение акционеров - юридических и физических лиц;
- обрисовать мировую организационную структуру (схему холдинговой компании);
- сообщить имена и точные адреса членов исполнительного органа компании, в том числе место их основного пребывания;
- предоставить финансовую отчетность за три последних года;
- объяснить дивидендную политику (порядок использования полученных дивидендов, создание резервов, реинвестиции, сроки выплаты дивидендов акционерам и т.д.). Например, если полученные дивиденды сразу же выплачиваются акционерам, налоговая администрация скорее всего применит трактовку "проводящая доход компания" и откажет в применении международного соглашения.

Во французском законодательстве концепция ФПД также не определена, хотя этот термин упоминается во французском Налоговом кодексе. Применяемая Францией в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения концепция основана на Комментариях ОЭСР. В частности, в статью "Дивиденды" в налоговое соглашение между Францией и Великобританией от 19 июня 2008 г. включено специальное положение, касающееся ФПД. Это понятие французские налоговые органы интерпретируют в разъяснениях.

Великобритания при толковании понятия "ФПД" принимает во внимание Комментарии ОЭСР. Концепция ФПД развивается в разъяснениях фискальных органов. Получателю дохода для использования привилегий по международным соглашениям достаточно письменно заявить налоговому агенту о своем статусе ФПД. Налоговый агент вправе отправить заявление получателя дохода налоговому органу, если не уверен в порядке применения норм налогового соглашения и не хочет нести ответственность за неправомерность своих действий - неудержание налога.

В Нидерландах релевантность ФПД относительно невысока из-за отсутствия налога у источника по процентам и роялти, наличия практики безналоговой выплаты дивидендов через кооперативы и освобождений от налогообложения на основании директивы о материнских и дочерних компаниях. В Руководстве по вынесению предварительных налоговых согласований Нидерландов установлены критерии ФПД, базирующиеся на требовательных существенности присутствия:

- 1) по меньшей мере 50% из числа директоров проживают в стране резидентства компании;
- 2) директора обладают профессиональными знаниями, необходимыми для выполнения своих обязанностей;
- 3) компания имеет достаточную численность квалифицированного персонала для адекватного выполнения и регистрации сделок, заключенных с компанией;
- 4) основные решения принимаются в стране резидентства компании;
- 5) бухгалтерский учет осуществляется в стране резидентства компании;
- 6) основной банковский счет находится и им управляют в стране резидентства компании;
- 7) компания имеет достаточно собственных средств с точки зрения функций и рисков.

Комментарии ОЭСР по вопросу ФПД также принимаются во внимание в Нидерландах, поскольку

для дискуссии с иностранными налоговыми органами необходимо иметь общую базу для обсуждения. Получателю дохода в целях предварительного освобождения дохода от налогообложения у источника выплаты не требуется подтверждать, что он обладает статусом ФПД. Он косвенно подтверждается через указание в заявлении соответствующей статьи международного налогового соглашения, на основании которой истребуется льгота.

В конце 2009 г. в Бразилии было принято законодательство, направленное на усиление борьбы с использованием налоговых убежищ для ухода от уплаты налогов в бюджет страны. В частности, установлено, что прямые или опосредованные платежи в адрес физических и юридических лиц (неважно, взаимозависимых или независимых), находящихся в налоговых убежищах, а также предоставленные им займы могут быть отнесены на расходы в целях обложения налогом на доходы в Бразилии лишь при выполнении следующих условий:

- установлен фактический (конечный) получатель платежа;
- имеются свидетельства того, что платеж в адрес фактического получателя экономически оправдан;
- представлен необходимый комплект документов в подтверждение платежей и соответствующих поставок товаров, услуг и прав пользования.

Одновременно установлено, что получатель платежа формально будет считаться фактическим (конечным), если он не создан (зарегистрирован) с единственной целью ухода от налогообложения или его минимизации. При этом налогоплательщик должен будет привести доказательства того, что фактический получатель платежа действует строго по своему усмотрению, не является простым агентом и не представляет интересы третьего лица. К категории налоговых убежищ в Бразилии отнесены государства и территории, в которых доходы облагаются налогом по ставке менее 20% или вовсе не облагаются, а также те, законодательство которых исключает доступ зарубежных компетентных органов к информации об акционерах компаний, о ФПД, владении правами и активами.

Налоговые соглашения Китая базируются на Модельной конвенции ОЭСР: термин "ФПД" используется, но его значение не определено. Концепция ФПД сформулирована в Циркуляре Государственной налоговой администрации Китая от 27 октября 2009 г. N 601 "О толковании и определении фактического получателя дохода в налоговых соглашениях" [(ж) 3]. В рамках процедур предварительного освобождения от налогообложения/возврата налога получатель дохода должен обосновать, что он обладает статусом ФПД.

В Российской Федерации понятие "ФПД" в разных формулировках применялось даже в самых ранних международных соглашениях об избежании двойного налогообложения (см. табл. 1.1).

Таблица 1.1. Понятия, используемые в рамках концепции ФПД в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с иностранными государствами

Понятие	Государство - партнер по соглашению
"имеет фактическое право на доход"	США (1992), Канада (1995), Нидерланды (1996), Модельные конвенции Российской Федерации (1992 и 2010)
"фактический владелец дохода"	Алжир (2006), Бельгия (1995)
"обладатель права собственности на доход"	Армения (1996), Дания (1996)
"фактический получатель дохода"	Франция (1996)
"лицо, владеющее правом собственности на доход"	Италия (1996), Норвегия (1996)
"лицо, фактически обладающее правом собственности на доход"	Германия (1996)
"фактически имеет право на доход"	Япония (1986), Великобритания (1994)

Термин "ФПД" в законодательстве РФ не определен. Развитие концепции ФПД в нашей стране основано на Комментариях ОЭСР и реализовано главным образом в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных с иностранными государствами, путем введения оговорок

относительно ФПД и включения специальной статьи "Ограничение льгот" (в отдельные соглашения).

Концепция реализована также в Типовом соглашении между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (далее - Типовое соглашение) [(б) 1], разъяснениях Минфина России, Методических рекомендациях МНС России [(б) 8], отдельных судебных решениях.

В Соглашении Российской Федерации с Турцией (1997) имеется оговорка о "лице, имеющем фактическое право на доходы", которая должна толковаться в том смысле, "что лицу с постоянным местопребыванием в третьем государстве не будет предоставлена возможность использовать преимущества налогового соглашения в отношении дивидендов, процентов или доходов от авторских прав и лицензий, получаемых из России или Турции, но это ограничение ни в коем случае не будет касаться лиц с постоянным местопребыванием в Договаривающихся Государствах".

В налоговом Соглашении Российской Федерации с Мексикой (2004) указывается, что "Договаривающиеся Государства будут стремиться применять положения настоящего Соглашения в соответствии с Комментариями к статьям Типовой модели Конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения настоящего Соглашения соответствуют положениям названной Модели".

В случае применения соглашений об избежании двойного налогообложения иностранная организация - получатель дохода должна подтвердить свой статус ФПД:

- для предварительного освобождения от налогообложения/возврата налога в заявлении по форме 1011DT(1997) и форме 1013DT(1997) соответственно [(б) 13] иностранная организация - получатель дохода указывала, что "получатель имеет фактическое право на получение этих доходов" (применялась в 1996 - 2001 гг.);

- для возврата налога, удержанного у источника в Российской Федерации, в заявлении по форме 1011DT(2002) и форме 1012DT(2002) [(б) 11] иностранная организация - налогоплательщик должна подтвердить, что "на дату начисления доходов у нее имелось фактическое право на получение этих доходов" (применяется с 2002 г.).

Положения концепции ФПД нашли отражение в Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций [(б) 8]. В них указывается, что лица, к которым применяются положения статей соглашения об избежании двойного налогообложения, устанавливающих порядок налогообложения определенных видов доходов, должны иметь фактическое право на получение соответствующего дохода.

Иностранная организация имеет фактическое право на доход при наличии правовых оснований для получения дохода, которыми является факт заключения ею договора. В связи с этим при выплатах иностранным организациям доходов, относящихся к доходам от источников в РФ, в целях установления обязанности по удержанию налогов у источника выплаты необходимо удостовериться, имеет ли лицо, в пользу которого осуществлена выплата, фактическое право на получение этих доходов.

Освобождение от удержания налогов у источника выплаты в установленных случаях возможно только в отношении лица, имеющего фактическое право на получение дохода. Если такое право имеет российское лицо, а платежи производятся иностранной организации (например, в счет взаимозачетов), то положения международного договора не применяются. Если фактическим правом на получение доходов обладает иностранная организация, то не имеет значения, на счета каких лиц перечисляются эти доходы.

Фактическое право на получение дивидендов по акциям возникает у акционера вместе с возникновением у него права собственности на данные ценные бумаги, которые в соответствии с Федеральным законом "О рынке ценных бумаг" закрепляют права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. При этом факт принятия или непринятия на ежегодном собрании акционеров какой-либо организации-эмитента решения о выплате дивидендов не создает и не лишает владельцев акций прав на получение дивидендов. В то же время сами решения этих собраний являются документами, на основании которых выплачиваются дивиденды акционерам, а не подтверждающими право владельцев акций на получение таких дивидендов.

Если иностранная организация - владелец акций заключила договор на оказание депозитарных услуг и в реестре акционеров организации-эмитента значится депозитарий как номинальный держатель акций, то фактическое право подтверждается на основании: депозитарного договора между иностранной организацией - депонентом и депозитарием; выписки по счету депо иностранной организации, открытому в депозитарии, которая подтверждает, что данная иностранная организация является владельцем акций; выписки из реестра акционеров организации-эмитента, свидетельствующей о том, что данный депозитарий зарегистрирован в реестре акционеров в качестве номинального держателя акций.

Банки-депозитарии, депозитарно-клиринговые организации, а также номинальные держатели

ценных бумаг не рассматриваются как собственники ценных бумаг клиентов и, соответственно, доходов, получаемых по этим ценным бумагам. Фактические получатели дохода в виде дивидендов по депонированным акциям - держатели депозитарных расписок [(в) 6].

Исключение составляют клиринговые или депозитарные организации, являющиеся держателями глобального сертификата, которым оформлен выпуск облигаций, связанный с урегулированием внешней задолженности бывшего СССР перед иностранными коммерческими банками и финансовыми институтами, объединенными в Лондонский клуб кредиторов. Эти организации считаются резидентом государства, с которым у Российской Федерации заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, пользующимся режимом, установленным указанным договором, и фактически имеют право на процентный доход по облигациям, представленным глобальным сертификатом, для применения положений соответствующего международного договора об избежании двойного налогообложения [(б) 12].

Фактическое право на проценты по договору займа, в соответствии с которым иностранная организация выступает получателем процентного дохода, возникает у иностранной организации - заимодавца с момента заключения соглашения о займе, т.е. с момента передачи заемных денежных средств заемщику. Порядок и сроки выплаты процентов, определенные условиями договора займа, не порождают оснований для возникновения либо изменения фактического права заимодавца на получение процентов.

Кредитный договор, в отличие от договора займа, является договором консенсуальным, т.е. считается заключенным с момента его подписания сторонами. С этого же момента у иностранной организации возникает фактическое право на доход в виде процентов по кредитному договору. Порядок и сроки выплаты процентов, определенные условиями кредитного договора, не дают оснований для возникновения либо изменения фактического права кредитора на получение процентов.

Типовое соглашение, принятое в Российской Федерации в качестве основы для переговоров о заключении межгосударственных соглашений, в значительной степени приближено к Модельной конвенции ОЭСР и нацелено на существенное ограничение возможностей для минимизации налоговых обязательств. Большинство действующих в России соглашений об избежании двойного налогообложения не содержит специальной статьи, касающейся ограничения на применение льгот по соглашению (исключение - действующие соглашения об избежании двойного налогообложения с США, Бразилией, Израилем, Великобританией; см. Приложение 1).

В Типовом соглашении есть специальная статья, предусматривающая ограничения на применение льгот по соглашению, в которой, в частности, установлено, что компетентные органы государства могут отказать в предоставлении льгот в случаях, если:

- по мнению компетентных органов государства, предоставление таких льгот приведет к злоупотреблению соглашением с точки зрения его целей;
- после подписания соглашения одно из государств установит льготный режим налогообложения в отношении офшорного дохода компаний;
- более 50% участия в зарубежной компании прямо или косвенно принадлежит лицам, не являющимся резидентами государства, в котором такая компания ведет деятельность (однако данное положение не применяется, если владелец осуществляет в государстве, где находится зарубежная компания, значительную предпринимательскую деятельность, за исключением простого владения активами и деятельности вспомогательного характера).

Кроме того, в соответствующие статьи соглашения рекомендуется включать оговорку, предусматривающую, что если получение льгот при выплате дивидендов, процентов и роялти представляет собой одну из основных целей применения соглашения, компетентные органы государства могут отказать в предоставлении льгот, установленных соглашением.

В рамках российской концепции ФПД могут также рассматриваться сформулированные в Постановлении Пленума ВАС РФ N 53 [(г) 4] **доктрина деловой цели** и **доктрина недобросовестного налогоплательщика**, которые дают налоговым органам и судам полномочия на оценку хозяйственной деятельности налогоплательщика не только по формальным основаниям, но в первую очередь исходя из совокупности обстоятельств ведения такой деятельности.

Доктрина деловой цели предполагает установление судом наличия разумных экономических или иных причин в действиях налогоплательщика с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Данную доктрину налоговые органы применяют в ситуациях, когда, например, российские компании осуществляют платежи в пользу иностранных контрагентов, в отношении которых имеются сомнения в их реальном существовании и реальности исполнения ими контрактных обязательств (контрагенты-"однодневки").

Также интересна попытка налоговых органов (не поддержанная судом) применить доктрину деловой цели к операции вхождения средств кипрской компании в уставный капитал российской

компании с последующим применением льготной ставки, предусмотренной налоговым Соглашением с Кипром, по налогу, который удерживался с дивидендов, выплачиваемых в пользу кипрского учредителя. По сути, налоговый орган попытался применить доктрину "налоговый шопинг" (treaty shopping), пока еще не имплементированную в российское налоговое право. Однако суд указал, что данное действие само по себе имеет четкую деловую цель, описанную в действующем российском законодательстве, в связи с чем операция участника кипрской компании по увеличению уставного капитала не требует выяснения иных целей ее совершения [(г) 6].

Доктрина недобросовестного налогоплательщика базируется на утверждении, что "налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей" [(г) 4].

На практике такой подход налоговые органы трактуют как право отказать налогоплательщику в реализации его прав в случае выявления в его деятельности признаков схемы уклонения от уплаты налогов. В российском налоговом законодательстве не предусмотрены меры, противодействующие злоупотреблениям положениями соглашений с использованием подставных компаний. Отсутствует законодательство, подобное законам СФС.

Одна из важнейших мер в области налоговой политики - имплементирование в налоговую систему РФ специальных положений, направленных на противодействие использованию международных налоговых соглашений в неблагоприятных целях, а также в целях создания налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию РФ. В частности, льготы и преференции, предусмотренные действующими международными договорами, участницей которых выступает Российская Федерация, не должны применяться в тех случаях, когда конечными их бенефициарами не являются резиденты стран - участниц этих договоров. Фактически данное положение основано на соответствующей статье Модельной конвенции ОЭСР. Во многом такая норма предназначена для того, чтобы создать правовую основу для действий Минфина России как компетентного органа по применению международных соглашений РФ об избежании двойного налогообложения [(б) 3].

Развитие концепции ФПД в Российской Федерации должно связываться с необходимостью законодательно закрепить механизмы противодействия использованию соглашений об избежании двойного налогообложения в целях минимизации налогов при осуществлении операций с иностранными компаниями, когда конечными выгодоприобретателями не являются резиденты страны, с которой заключено соглашение [(e) 5]. В основу разработки таких механизмов могут быть положены рекомендации ОЭСР к Модельной конвенции и зарубежный опыт. Использование зарубежной практики защиты национальных финансовых интересов чрезвычайно важно в российских условиях.

1.3. Методы устранения международного двойного налогообложения

Устранение международного двойного налогообложения иностранных компаний осуществляется с помощью следующих методов: признания делового учреждения (постоянного представительства); "причисления" прибыли такому деловому учреждению (постоянному представительству) как если бы оно было отдельным независимым предприятием; обложения у источника выплаты доходов от инвестиций по специальным пониженным ставкам налога.

Устранение двойного налогообложения своих резидентных организаций проводится с помощью специальных методов, к которым в теории международного налогообложения относят метод освобождения, метод вычета и метод зачета иностранного налога (см., например, [(д) 11], [(e) 23]) (см. рис. 1.3).

Методы устранения международного двойного налогообложения



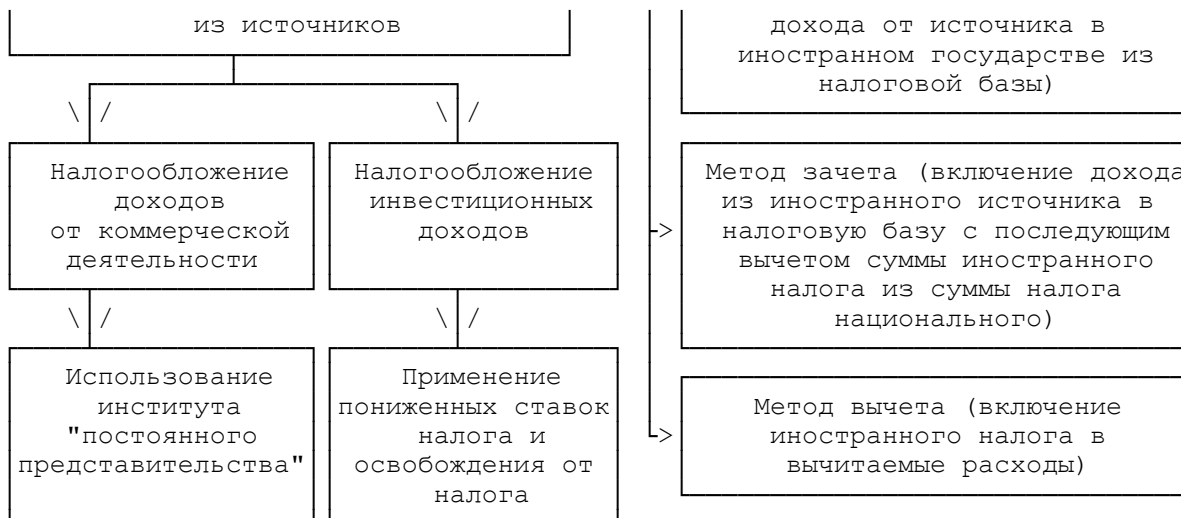


Рис. 1.3

Р. Дернберг [(д) 11] выделяет два основных метода устранения международного двойного налогообложения:

1. Использование территориального подхода в сфере международного налогообложения и исключение определенного дохода (например, прибыли от хозяйственной деятельности), полученного в другой стране, из налоговой базы (**метод освобождения**). При таком подходе сумма налога, подлежащая уплате в государстве резидентства, исчисляется следующим образом:

$$Tax = \Pi_R \times P_{\text{вх}}, \quad (1.6)$$

где Tax сумма налога, подлежащая уплате в государстве резидентства; Π_R - сумма прибыли, полученная в государстве резидентства; $P_{\text{вх}}$ - ставка налога в государстве резидентства.

Применение данного метода обеспечивает так называемый импортный нейтралитет налоговой системы государства, т.е. обеспечивает независимость решений инвестора вложить средства на территории своей страны или за ее пределами исходя из налоговых соображений.

2. Использование территориального подхода в сфере международного налогообложения и включение дохода, полученного в другой стране, в налоговую базу с последующим зачетом уплаченных иностранных налогов в счет подоходного налога, подлежащего уплате в данной стране (**метод зачета (налоговый кредит)**). В этом случае сумма налога исчисляется следующим образом:

$$Tax = [\Pi_R + \Pi_S] \times P_{\text{вх}} - Tax_S, \quad (1.7)$$

где Tax - сумма налога, подлежащая уплате в государстве резидентства; Π_R - прибыль, полученная в государстве резидентства; Π_S - прибыль, полученная из зарубежного государства-источника; $P_{\text{вх}}$ - ставка налога в государстве резидентства; Tax_S - сумма налога, уплаченного в зарубежном государстве-источнике.

Р. Дернберг также отмечает, что многие страны для избежания двойного налогообложения освобождают от налога доход, заработанный в результате хозяйственной деятельности в другом государстве, используя в то же время кредитный механизм для инвестиционного дохода, заработанного и обложенного налогом в другом государстве [(д) 11].

Метод зачета обеспечивает так называемый экспортный нейтралитет налоговой системы государства, в соответствии с которым инвестор уплачивает налог по наиболее высокой ставке либо в своей стране, либо в стране - источнике дохода, и при этом удовлетворяются национальные фискальные интересы.

И.Г. Русакова [(е) 36] помимо указанных двух основных методов устранения двойного налогообложения выделяет метод вычета, при котором с использованием территориального подхода в

сфере международного налогообложения уплаченные за рубежом налоги включаются в вычитаемые расходы при определении налогооблагаемой базы налогоплательщика. Сумма налога, подлежащая уплате в государстве резидентства, рассчитывается при этом следующим образом:

$$Tax = [\Pi_R + \Pi_S - Tax_S] \times P_{\text{вн}}. \quad (1.8)$$

Метод вычета обеспечивает так называемый национальный нейтралитет налоговой системы государства. С его помощью могут достигаться цели предотвращения вывоза капитала за границу либо стимулирования реинвестиций национальных компаний за границей для укрепления их позиций в определенных отраслях мировой экономики.

На практике варианты налогового нейтралитета встречаются в каждой национальной налоговой системе в разных сочетаниях в зависимости от целей государственной внешнеэкономической политики, направления и степени воздействия на нее групповых экономических интересов и состояния государственного бюджета.

При использовании метода освобождения освобождение может предоставляться в двух формах: полное освобождение, при котором доход, полученный в зарубежной стране-источнике, не включается в налоговую базу при исчислении налога в стране резидентства, и освобождение с прогрессией. При освобождении с прогрессией доход, полученный в зарубежном государстве-источнике, не облагается налогом в стране резидентства, но суммируется с другими доходами налогоплательщика для применения к нему более высокой ставки при прогрессивном налогообложении.

В случае применения метода зачета (налогового кредита) различаются полный и обычный кредит. При полном кредите вычитается вся сумма налога, уплаченного в зарубежном государстве-источнике. При обычном кредите разрешается вычитать налог, уплаченный в зарубежном государстве-источнике в сумме, не превышающей сумму налога, которая была бы исчислена в стране резидентства с дохода, полученного в государстве-источнике.

Метод освобождения в отношении доходов, которые могут облагаться в обоих государствах, используется реже, чем налоговый кредит. Преимущество метода освобождения состоит в том, что при его применении не требуется, чтобы налог фактически был уплачен в государстве-источнике.

Согласно методу налогового кредита предпочтение отдается обычному кредиту.

При территориальной системе налогообложения страна постоянного местопребывания налогоплательщика облагает налогом доходы постоянных резидентов, полученные из источников в этой стране, и позволяет налогоплательщикам исключать из налоговой базы доходы, полученные из зарубежных источников. Таким образом, только иностранное государство, с территории которого извлекается доход, облагает доход налогоплательщика. Следовательно, при территориальной системе можно избежать международного двойного налогообложения, так как доходы налогоплательщика облагаются только в стране источника дохода по действующей в этой стране ставке.

При резидентской системе налогообложения страна резидентства налогоплательщика облагает налогом иностранные доходы, но предоставляет налоговый зачет для налогов, уплаченных в стране, на территории которой получен доход. В результате применения механизма налогового зачета можно избежать двойного международного налогообложения, так как доходы налогоплательщика облагаются налогом только один раз по более высокой из ставок страны - источника дохода или страны резидентства налогоплательщика.

Российская Федерация при устранении двойного налогообложения своих резидентов применяет метод обычного кредита, что предусмотрено действием в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами соглашений об избежании двойного налогообложения, предусматривающих данный метод, а также установлено ст. 311 НК РФ.

Глава 2. ОСНОВЫ МЕЖДУНАРОДНЫХ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения являются способом решения проблемы международного двойного налогообложения на межгосударственном уровне. Во-первых, цель их заключения состоит в устранении двойного налогообложения, поскольку оно оказывает отрицательное воздействие на расширение торговли товарами и услугами и на перемещение капитала и лиц, серьезно затрудняет расширение экономических связей. Во-вторых, желательно, чтобы налогоплательщики, осуществляющие коммерческую деятельность в нескольких странах, точно представляли себе налоговое положение в этих странах и были уверены, что государства применяют общие методы налогообложения.

Целесообразны такие соглашения и как средство борьбы с уклонениями от налогов и нежелательным бегством национальных капиталов за рубеж.

2.1. Исторический экскурс

Исторически международные налоговые соглашения в качестве инструмента регулирования налоговых отношений между странами возникли еще в XIX в. Наиболее раннее из известных соглашений относится к 1843 г. Оно было заключено между Францией и Бельгией и предусматривало обмен информацией и оказание административной помощи в налоговых вопросах. Первые соглашения, как правило, регулировали налоговый режим ограниченного круга доходов. В дальнейшем, с развитием капиталистического способа хозяйствования, стали возникать новые формы организации бизнеса - юридические лица, доход которых рассматривался отдельно от доходов физических лиц.

В 1928 г. под эгидой Лиги Наций были разработаны четыре модели конвенции: об избежании двойного налогообложения прямыми налогами; об избежании двойного налогообложения налогами на наследство; об административной помощи по вопросам налогообложения; о помощи в сборе налогов.

Эта работа продолжилась после Второй мировой войны по инициативе сначала ООН, затем ОЭСР. Были одобрены Типовая конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на состояния и наследства 1966 г., Типовое налоговое соглашение Британского содружества наций 1964 г., типовые конвенции об устранении двойного налогообложения между странами - членами Андской группы (Боливией, Венесуэлой, Колумбией, Перу, Эквадором) и между странами - членами Андской группы и прочими странами 1971 г., Типовая конвенция Организации Объединенных Наций (ООН) 1980 г. (с изменениями 1995 г.), Типовая модель ОЭСР конвенции об оказании взаимной помощи в налоговых вопросах 1981 г., Типовая модель ОЭСР конвенции по недвижимому имуществу, наследствам и дарениям 1982 г.

Многолетний труд по созданию модели двусторонней конвенции об избежании двойного налогообложения прямыми налогами завершился принятием в 1963 г., а затем в 1977 г. Типовой модели конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Последующие изменения Конвенции ОЭСР были сделаны в 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2008, 2010 гг.

В Конвенции не только сформулированы основные принципы устранения двойного налогообложения, но и стандартизированы понятия, термины, критерии, которыми пользуются специалисты во всем мире.

Модель представляет собой проект соглашения из 30 статей, который используется чаще всего как базовый документ для заключения договоров европейских стран с партнерами во всем мире.

Модель сопровождается постатейными комментариями, которые позволяют договаривающимся сторонам однозначно трактовать понятия, используемые в модели соглашения. Модель соглашения и комментарии постоянно обновляются, чтобы можно было учесть специфику налогообложения новых видов коммерческой деятельности, таких как электронная коммерция и Интернет, и особенности глобализации мировой экономики.

Министерство финансов США в 1976 г. опубликовало собственное модельное соглашение, которым правительство США пользуется как базой при заключении договоров с другими странами. Американская модель по сравнению с моделью ОЭСР более жесткая, налагает серьезные ограничения на пользование предоставляемыми ею льготами для предотвращения "налогового мошенничества" и создания фирм с единственной целью избежать налогообложения. Имеются отдельные различия по поводу термина "постоянное представительство".

Модельную конвенцию США, по мнению ее составителей, следует рассматривать в качестве вспомогательного документа, основанного на Модельной конвенции ОЭСР с учетом опыта США. Более того, она не является обязательной в США моделью и служит лишь основой для начала переговоров.

По инициативе ООН были подготовлены рекомендации для заключения договоров об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами. Документы ООН в большей степени защищают интересы развивающихся стран, тогда как рекомендации ОЭСР и США составлены в интересах фирм развитых государств.

Принципиальное различие моделей ОЭСР и ООН заключается в том, что модель ОЭСР основана на резидентном принципе налогообложения, который может быть реализован только в отношениях между государствами, равными как политически, так и экономически. В модели ООН реализован территориальный принцип налогообложения, поскольку развивающиеся страны, использующие эту модель, заинтересованы в расширении круга налогоплательщиков.

Основное определение постоянного представительства содержится в модели ОЭСР. Две другие модели (ООН и США) основаны на модели ОЭСР. Более того, их составители признают примат модели ОЭСР. Альтернативные модельные конвенции следует считать вариациями на тему Модельной конвенции ОЭСР, приспособленными под определенные экономические и политические условия.

Модельная конвенция ООН отличается от Модельной конвенции ОЭСР в отношении постоянного представительства по вопросам поставки товаров, строительно-монтажных работ, оказания услуг, определения зависимого агента.

Модели ОЭСР и ООН в настоящее время являются основными типами двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Помимо двусторонних существуют многосторонние соглашения по налогообложению доходов и капитала (между странами Северной Европы, между государствами Африки; два многосторонних соглашения действовали в СЭВ).

Многие теоретические вопросы применения соглашений (например, понятие "постоянное представительство", "лицо, имеющее фактическое право на доход") до настоящего времени составляют предмет жарких дискуссий, разворачивающихся в Налоговом комитете ОЭСР, на конференциях IFA и ее российского отделения РосИФА.

2.2. Механизм урегулирования проблемы двойного налогообложения

Основная цель договоров об избежании двойного налогообложения - способствовать международной торговле и инвестированию путем уменьшения налоговых барьеров, препятствующих свободному международному обмену товарами и услугами. Облегчение налогового бремени стимулирует развитие торговли и инвестирования. При этом каждое государство, вовлеченное в международную торговлю, с точки зрения налогообложения выступает в двух качествах. В одних ситуациях государство осуществляет налогообложение доходов как страна местопребывания налогоплательщика. В других ситуациях государство облагает налогом доходы как государство - источник дохода, получаемого нерезидентом.

Условно структуру моделей ОЭСР, США и ООН можно разбить на четыре группы: сфера применения конвенции и определения; распределение налога между договаривающимися государствами; устранение двойного налогообложения; правила поведения договаривающихся государств.

В международной практике международные соглашения об избежании двойного налогообложения обычно сочетают в себе исключения от налогообложения доходов, полученных из иностранных источников, с применением ограничения по их налогообложению.

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения предоставляют преимущества по налогообложению доходов налогоплательщиков странам резидентства (постоянного местопребывания) юридических и физических лиц. Налоговые доходы страны постоянного местопребывания налогоплательщика увеличиваются за счет доходов страны источника дохода. В связи с этим международные соглашения об избежании двойного налогообложения всегда устанавливают определенный механизм налогообложения, который применяется в одном и том же порядке в отношении всех сторон, подписавших соглашение.

Хотя во многих государствах приняты законы, регулирующие международные операции и обеспечивающие одностороннее освобождение от международного двойного налогообложения, эти односторонние усилия не всегда достигают поставленной цели. В силу этого одной из целей международного договора об избежании двойного налогообложения является решение конфликтов о статусе резидента.

Если резидент одной страны получает доходы в другой стране, то налоговый договор обычно предупреждает потенциально возможное двойное налогообложение, либо предоставляя исключительное право на взимание налогов стране местопребывания (например, только страна местопребывания может облагать налогом процентный доход, выплаченный плательщиком в другом договариваемом государстве), либо сохраняя возможность налогообложения в обоих государствах, но ограничивая его максимальный размер в одном из государств (например, в отношении дивидендов, выплаченных плательщиком страны - источника дохода).

Договоры обеспечивают также некоторую степень определенности и предсказуемости, позволяющую налогоплательщикам планировать свои действия. Содержащиеся в договорах положения, предусматривающие обмен информацией между странами, помогают договаривающимся сторонам обеспечивать применение отдельных положений внутреннего налогового законодательства.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения определяются также методы устранения двойного налогообложения, которые соответствуют общетеоретическим и включают в себя метод освобождения либо метод зачета (налогового кредита).

Анализ директивных документов ОЭСР [(д) 24], [(д) 25] позволяет представить механизм устранения двойного налогообложения, заложенный в соглашениях об избежании двойного налогообложения, следующим образом (см. рис. 2.1).

Механизм устранения двойного налогообложения в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения

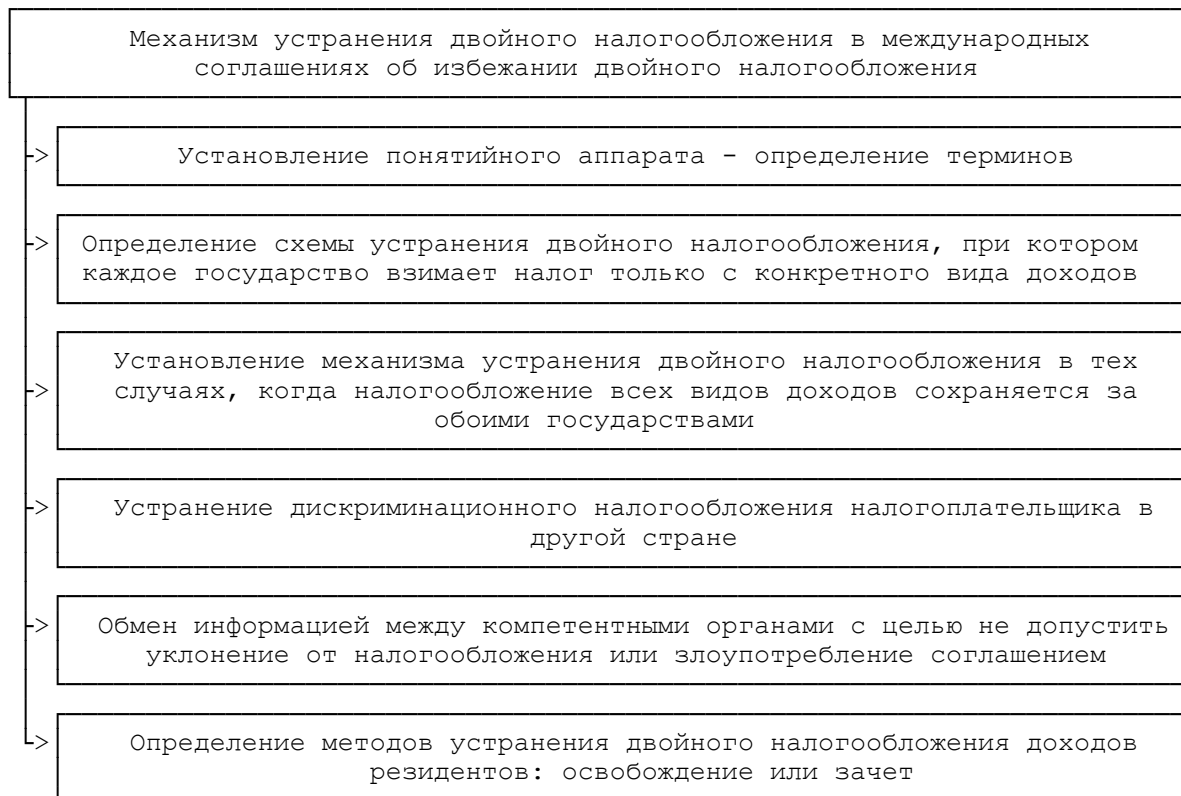


Рис. 2.1

В настоящее время Российская Федерация заключила и применяет международные соглашения об избежании двойного налогообложения с иностранными государствами, подготовленные на основе типовых моделей конвенций ОЭСР и ООН (см. Приложение 2).

Одним из очень интересных и в то же время очень непростых вопросов, связанных с участием Российской Федерации в международных налоговых отношениях, является вопрос адаптации российского налогового законодательства к положениям соглашений об избежании двойного налогообложения.

Такая адаптация хотя и с большими трудностями, но все-таки происходит. Например, в налоговом законодательстве используются институты постоянного представительства и зависимого агента, перешедшие в НК РФ именно из соглашений об избежании двойного налогообложения.

Возможность корректировки налоговой базы при отклонении цен реализации от рыночных (ст. 40 НК РФ, новая глава о трансфертном ценообразовании, применяемая с 1 января 2012 г.), особенности отнесения к расходам процентов по долговым обязательствам (ст. 269 НК РФ) прямо перекликаются с соответствующими положениями статей о связанных предприятиях и процентах соглашений об избежании двойного налогообложения. Проблема в настоящее время действительно заключается не столько в отсутствии каких-то норм, а в необходимости их адаптации в российском законодательстве (причем не только в налоговом), без которой они во многих случаях практически не работают.

Однако сложность заключается еще и в том, что сами эти нормы рассчитаны на применение в развитой рыночной экономике со свободными рыночными ценами на товары и услуги. Так, практика показала, что применение ст. 40 НК РФ и ряда других статей части второй НК РФ вызвало значительные трудности именно вследствие отсутствия в ряде случаев рыночных цен либо доступной информации о них. Для России данный метод налогового контроля долгое время имел декларативный характер.

В контексте укрепления национальной экономической безопасности России необходимо исследовать возможность перехода к приоритету налогообложения доходов исключительно в стране - источнике дохода (модель конвенции ООН).

Использование Российской Федерацией Типовой модели конвенции ОЭСР, в которой сделан упор на налогообложение доходов в стране резидентства получателя дохода, отвечает интересам России как страны - экспортера капитала. Переход к приоритету налогообложения доходов исключительно в стране - источнике дохода возможен только как общий для развитых стран переход при введении единообразных правил международного налогового регулирования. Об этом говорилось в ходе

дискуссий на 59-м Конгрессе IFA в сентябре 2005 г. К сказанному следует добавить, что в отношениях с развивающимися государствами Россия придерживается принципа налогообложения доходов от источника, сочетая тем самым разные принципы международного налогообложения с учетом уровня экономического развития государства-партнера.

Права Российской Федерации по налогообложению пассивных доходов от источников в РФ и в иностранных государствах по некоторым международным соглашениям проиллюстрированы в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Разграничение прав по налогообложению некоторых видов доходов "от источников" по международным соглашениям Российской Федерации с иностранными государствами

(% от валовой суммы дохода)

Государство - источник дохода	Максимальный объем налога по дивидендам	Максимальный объем налога по процентам	Максимальный объем налога по доходам от авторских прав и лицензий
Бельгия	10	10	0
Германия	5/15 <*>	0	0
Дания	10	0	0
Испания	5/10/15 <*>	5	5
Канада	10/15 <*>	10	10
Кипр	5/10 <*>	0	0
Люксембург	10/15 <*>	0	0
Нидерланды	5/15 <*>	0	0
Норвегия	10	0/10 <***>	0
Республика Корея	5/10 <*>	0	0
Словакия	10	0	10
Великобритания	10	0	0
США	5/10 <*>	0	0
Финляндия	5/12 <*>	0	0
Франция	5/10/15 <*>	0	0
Чехия	10	0	10
Швейцария	5/15 <*>	5/10 <***>	0
Швеция	5/15 <*>	0	0
Япония	15	10	10

<*> Размер возможного налогообложения в стране - источнике дохода установлен в зависимости от доли участия в уставном капитале зарубежной компании.

<***> Размер возможного налогообложения в стране - источнике дохода установлен в зависимости от категории получателя дохода.

Российская Федерация применяет также более 100 международных соглашений о сотрудничестве в области транспорта, разграничивающих права договаривающихся государств по налогообложению при осуществлении международных перевозок.

2.3. Административные методы устранения двойного налогообложения

Взаимосогласительная процедура

Один из методов устранения международного двойного налогообложения - предусмотренная соглашениями об избежании двойного налогообложения процедура взаимного согласования, проводимая в целях разрешения трудностей в применении таких соглашений в широком смысле.

В рамках взаимосогласительной процедуры компетентные органы должны попытаться посредством взаимного согласования разрешить проблемы налогоплательщиков, к которым применяется налогообложение не в соответствии с положениями международного соглашения. В ходе процедуры взаимного согласования разрешаются проблемы, связанные с толкованием или применением международного соглашения, а также проводятся консультации для устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных соглашением. На практике процедура применяется в следующих наиболее часто встречающихся случаях:

- при решении вопросов, связанных с предписанием постоянному представительству доли коммерческих и административных расходов предприятия согласно статье "Прибыль от коммерческой деятельности" соглашения;

- налогообложения в государстве плательщика при особых отношениях между плательщиком и фактическим владельцем излишка процентов и роялти в целях статей "Ассоциированные предприятия", "Проценты" и "Роялти";

- применения законов для рассмотрения тонкой капитализации, когда государство компании дебитора рассматривает проценты как дивиденды в той мере, в которой такой режим основан на положениях соглашения, соответствующих статьям "Ассоциированные предприятия", "Проценты";

- если недостаток информации о фактической ситуации налогоплательщика привел к неверному применению соглашения, особенно в определении резидентства, существования постоянного представительства, временного характера услуг, оказываемых наемным работником.

Взаимосогласительная процедура предусматривает механизм, позволяющий компетентным органам проводить совместные консультации для разрешения проблем как юридического, так и экономического двойного налогообложения в контексте применения трансфертных цен, особенно в случае формирования прибыли связанных предприятий.

Процедура взаимного согласования также применяется в отсутствие любого двойного налогообложения, противоречащего соглашению, если спорное налогообложение происходит против правил соглашения, например, если одно государство облагает налогом определенный вид доходов, в отношении которых соглашение предоставляет исключительное право налогообложения другому государству, даже если последнее не способно использовать это право ввиду пробелов во внутреннем законодательстве.

Что касается самой процедуры, необходимо остановиться на двух отличительных стадиях, на которые она разделена.

На первой стадии, начинающейся с подачи жалобы налогоплательщиком, рассматриваются исключительно проблемы между этим налогоплательщиком и компетентными органами государства его резидентства. Налогоплательщик имеет право апеллировать к компетентным органам государства, резидентом которого он является, независимо от того, исчерпал ли он все имеющиеся у него средства в рамках внутренних законодательств каждого из двух государств. Компетентный орган обязан рассмотреть обоснованность жалобы и, если эта жалоба обоснованна, принять по ней меры либо в рамках внутреннего законодательства (если обжалованное налогообложение - это следствие меры, принятой в государстве резидентства налогоплательщика), либо возбудить процедуру взаимного согласования (если обжалованное налогообложение является следствием меры, принятой в другом государстве).

На второй стадии, начинающейся с обращения компетентного органа, в который обратился налогоплательщик, в компетентный орган другого государства, процедура рассматривается на межгосударственном уровне.

Цели взаимосогласительной процедуры состоят в принятии решения по конкретным случаям, когда налогоплательщик заявляет о нарушении международного договора, достижении соглашения по интерпретации и реализации положений договора, устранении двойного налогообложения в ситуациях, которые в явной форме не предусмотрены международным договором.

Процедура взаимного согласования весьма слабо применяется в Российской Федерации.

В зарубежной практике полномочия, предоставленные в рамках взаимосогласительной процедуры, активно используется для заключения со странами - партнерами по международному договору особых соглашений по трансфертным ценам в отношении некоторых наиболее крупных налогоплательщиков. Такие соглашения называются соглашениями о заранее согласованных ценах. Пионеры заключения подобных особых соглашений - США. Быстро развивается практика заключения этих соглашений в Австралии, Новой Зеландии, Франции, Бельгии, Голландии, Канаде, Мексике, Корею и др.

Положения международных договоров о взаимосогласительной процедуре применяются в зарубежной практике преимущественно в целях предотвращения избежания налогообложения за счет трансфертного ценообразования, предотвращения не регулируемого государствами переноса центров прибыли и нарушения предусмотренных международным договором пропорций распределения налоговых доходов между договаривающимися государствами.

Обмен информацией

В международных соглашениях об избежании двойного налогообложения содержатся положения, касающиеся сотрудничества между налоговыми администрациями двух договаривающихся государств. Включение таких положений в международные договоры продиктовано прежде всего необходимостью предоставить административную помощь в целях уточнения фактов, в отношении которых применяются правила соглашения. Ввиду постоянно усиливающейся интернационализации экономических отношений договаривающиеся государства все больше заинтересованы во взаимном обмене информацией, на основе которой администрируются внутренние налоговые законы, даже если не ставится вопрос применения какой-либо определенной статьи международного соглашения.

Обмен информацией возможен в самых широких пределах в целях создать основу применения внутренних законов договаривающихся государств в отношении налогов, охватываемых международным соглашением, и применения конкретных положений международного соглашения.

Вопросы административной помощи в целях взимания налогов рассматриваются в Конвенции по взаимному административному содействию в налоговых вопросах - многосторонней Конвенции, открытой для подписания с 25 января 1988 г. Эта Конвенция была создана в Европейском совете на базе первого проекта, подготовленного Комитетом по налоговым вопросам, и открыта для подписания государствами - членами Совета Европы и государствами - членами ОЭСР.

Этот вопрос также составляет предмет отдельного двустороннего соглашения, который может быть согласован между государствами на основе Модели конвенции взаимного административного содействия по возмещению налоговых исков, принятой Комитетом по налоговым вопросам 29 июня 1979 г. Альтернативно положения по содействию в области сбора налогов могут быть включены в двустороннее соглашение об избежании двойного налогообложения, если договаривающиеся государства найдут это предпочтительным.

Компетентные органы договаривающихся государств ведут обмен информацией, необходимой для обеспечения должного применения положений международного соглашения об избежании двойного налогообложения или внутренних законов договаривающихся государств, касающихся налогов, на которые распространяется международное соглашение, даже если в последнем случае нет необходимости применять конкретную статью этого соглашения.

Обмен информацией осуществляется тремя способами:

а) посредством запроса (предварительно используются регулярные источники информации в процессе внутреннего налогообложения);

б) автоматически (информация об одной или нескольких категориях дохода, имеющих свой источник в одном договаривающемся государстве и поступающих в другое договаривающееся государство, систематически передается в другое государство);

в) спонтанно (если государство в результате расследования получило информацию, которую оно считает интересной для другого государства).

Способ ведения обмена информацией, оговоренный в международном соглашении, может быть выбран компетентными органами договаривающихся государств.

Взаимная помощь между налоговыми администрациями возможна в случае, если каждая администрация будет уверена, что другая обращается конфиденциально с информацией, которую она получает в ходе сотрудничества. Охрана конфиденциальности информации в договаривающемся государстве, получающем информацию, зависит от внутреннего законодательства. Информация, переданная в соответствии с положениями международного соглашения, должна рассматриваться как конфиденциальная в получающем государстве таким же образом, как информация, полученная в рамках внутренних законов этого государства. Санкции за нарушение конфиденциальности в этом государстве налагаются административными и уголовными законами данного государства.

В последнее время при заключении международных налоговых соглашений все больше внимания уделяется предотвращению фактов уклонения от уплаты налогов участниками международного бизнеса:

в соглашения включаются дополнительные положения, предусматривающие обмен налоговой информацией. Правовым гарантом такого сотрудничества является заключение подобных договоров с офшорными зонами и другими странами, в которые экспортируются инвестиции и капитал в целях получить определенные налоговые выгоды при отсутствии экономической целесообразности, что может подрывать стабильность налоговых поступлений в бюджеты национальной экономики стран. В мировой практике существует специальный термин - "налоговый шопинг" (treaty shopping), который обозначает использование налоговых договоров в целях минимизации налоговой нагрузки.

На современном этапе один из основных способов борьбы с такими явлениями - составление списков неблагонадежных стран, деятельность в которых направлена не на получение реального экономического результата от предпринимательства, а на получение необоснованных налоговых выгод и преимуществ. Такие списки подготавливают международные организации, в частности ОЭСР, а также сами государства - для дискриминации недобросовестных налогоплательщиков и их контрагентов.

Разработка и внедрение механизмов противодействия "вредоносной налоговой практике" (harmful tax practices), а также стимулирование всех стран и территорий к соответствию "международным стандартам налоговой прозрачности" представляет собой один из последних глобальных проектов ОЭСР.

Под вредоносной налоговой практикой подразумевается отсутствие механизмов обмена налоговой информацией, аналогичных установленным модельными соглашениями ОЭСР. Юрисдикции, не соответствующие международным стандартам налоговой прозрачности, включаются в "черный" список ОЭСР. Юрисдикции, полностью соответствующие стандартам налоговой прозрачности, попадают в "белый" список, переход в который стимулируется угрозой применения международных санкций. А из юрисдикций, имеющих механизмы обмена информацией, но в недостаточном объеме, формируется "серый" список.

Юрисдикция может быть включена в "белый" список, если она заключила со странами - участниками ОЭСР не менее 12 "договоров, соответствующих стандартам международной налоговой прозрачности" [(д) 32]. Россия не является членом ОЭСР, что не стимулирует офшорные зоны заключать с ней подобные соглашения.

Договорами, соответствующими стандартам налоговой прозрачности, считаются договоры, заключенные по образцу либо Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией в сфере налогообложения (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, или Tax Information Exchange Agreements, далее, TIEA) [(ж) 5], либо Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital) [(ж) 6].

На сегодняшний день в "черном" списке ОЭСР не значится ни одно государство. В "серый" список вошли в основном классические офшоры и некоторые налоговые юрисдикции, привлекательные для целей международного налогового планирования, например Лихтенштейн и Сингапур. В "белый" список включены налоговые юрисдикции, не имеющие популярных льготных налоговых режимов (в их числе Россия), а также несколько офшорных зон, которые успели заключить 12 соглашений, соответствующих стандартам налоговой прозрачности.

Чаще всего заключаемыми соглашениями с офшорными зонами, включенными в "серый" список, являются TIEA. Соглашения об избежании двойного налогообложения с такими юрисдикциями нецелесообразны: их национальное налогообложение незначительно и подпадают под него лишь компании, которые ведут деятельность на их территории. Если же офшорная зона заключает соглашение об избежании двойного налогообложения, то офшорные компании из-под его действия, как правило, исключаются.

В Российской Федерации список офшорных юрисдикций, основанный на рекомендациях ОЭСР, также определен (см. Приложение 3). Он применяется в целях установления права на освобождение от налогообложения в России дивидендов, полученных от стратегического участия в капитале иностранных организаций. Стратегическое участие определяется на основе ряда критериев, установленных налоговым законодательством России.

В ряде стран разработана методика применения законодательства о контролируемых иностранных компаниях, в соответствии с которой доходы недобросовестного или криминального офшора, контролируемого резидентом, принудительно включаются в налогооблагаемый доход этого резидента. В России такие нормативные документы и такая практика не используются.

Мерам по борьбе с уклонением от уплаты налогов был посвящен всемирный форум по финансовой прозрачности и обмену информацией, проведенный ОЭСР, в котором приняли участие представители восьми международных организаций и 68 юрисдикций. Распространению международных стандартов финансовой прозрачности способствуют подписание региональных многосторонних соглашений об обмене информацией и деятельность специального наблюдательного совета, основная функция которого состоит в проверке соблюдения реализации таких соглашений. Например, в соответствии с подписанным между Берном (Швейцария) и Парижем (Франция) налоговым соглашением

правительству Франции были переданы данные о 3000 французских граждан, имеющих секретные счета в банках Швейцарии и подозреваемых в уходе от уплаты налогов. Такого же типа соглашения были подписаны между Швейцарией и США, Германией и Гибралтаром, Великобританией и Лихтенштейном, Германией и Лихтенштейном, США и Лихтенштейном. Люксембург заключил 12 договоров об обмене финансовой информацией, составленных в соответствии с международными стандартами, в том числе с США, Великобританией, Нидерландами, Францией и Данией, готовятся к подписанию договоры с Германией и Бельгией [(е) 6].

В 2008 г. в текст ст. 26 Модельной конвенции были внесены поправки, расширяющие возможности государств в отношении получения налоговой информации и предусматривающие возможность договаривающегося государства принять на себя обязательство использовать все имеющиеся в его распоряжении механизмы по сбору запрашиваемой информации, даже в тех случаях, когда для его собственных налоговых целей такая информация не нужна. При этом компетентным органам договаривающегося государства по их запросу может быть предоставлена информация, хранящаяся в банке, ином финансовом учреждении, у номиналов (лиц, предоставляющих услуги директора и держателя акций по специальному договору), зарегистрированного агента (организации, оказывающей регистрационные и секретарские услуги) или доверенного лица. Кроме того, доступной стала информация, касающаяся прав на долю в капитале юридического лица или иного образования [(е) 21].

Вместе с тем в редакции Модельной конвенции 2008 г. сохранены прежние гарантии соблюдения внутренних процессуальных норм договаривающихся государств. Так, запрашиваемое государство не обязано осуществлять некоторые виды действий, в частности:

- проводить административные мероприятия, противоречащие законодательству и административной практике этого или другого договаривающегося государства;
- предоставлять информацию, которую нельзя получить по законодательству или в ходе обычного администрирования этого или другого договаривающегося государства;
- предоставлять информацию, которая раскрывала бы торговую, предпринимательскую, промышленную, коммерческую или профессиональную тайну, а также информацию, раскрытие которой противоречило бы государственной политике.

Кроме того, гарантии предполагают соблюдение некоторых охраняемых законом тайн, включая и адвокатскую (она подпадает под категорию профессиональных). Исключение, как уже упоминалось, составляет банковская тайна.

Страны, не являющиеся офшорными зонами, стали заключать новые соглашения об избежании двойного налогообложения в соответствии с редакцией Модельной конвенции ОЭСР от 2008 г. или вносить необходимые поправки в ст. 26 ранее заключенных соглашений.

Глава 3. ИНТЕРПРЕТАЦИЯ КОНЦЕПЦИИ ПОСТОЯННОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. Понятие "постоянное представительство" как налоговый статус иностранной организации, критерии понятия

В международной практике налогообложения иностранных организаций, извлекающих доходы из источников в третьих странах, выработана система критериев для определения "степени присутствия" иностранной организации в налоговой юрисдикции, с которым законодательство большей части стран связывает обязанность этой организации уплачивать установленные налоги. Объем налоговых обязательств иностранных организаций определяется, таким образом, в зависимости от характера, вида и продолжительности их деятельности в стране и от характера извлекаемых доходов. В случае так называемого ограниченного присутствия иностранные организации уплачивают в государстве - источнике дохода налог с доходов, полученных только на территории этого государства.

Для характеристики степени присутствия иностранных организаций в государстве, налоговыми резидентами которого они не являются, но с территории которого извлекается доход посредством осуществления деятельности, используется понятие "постоянное представительство". Иностранные организации уплачивают налог на прибыль в государстве - источнике дохода, если их деятельность рассматривается как постоянное представительство, и только в той части, в которой их доход связан с деятельностью через постоянное представительство.

Использование института постоянного представительства и общего принципа налогообложения дохода иностранной организации в зависимости от степени ее присутствия в государстве - источнике дохода позволяет на основе общепринятых критериев устанавливать сбалансированный режим налогообложения иностранных организаций, в котором учитываются интересы как государств, резидентами которых являются эти организации, так и государств, на территории которых они ведут деятельность.

Содержание понятия "постоянное представительство" определяется на уровне национального налогового законодательства, а также в соответствующих соглашениях об избежании двойного налогообложения, поэтому содержательное наполнение данного понятия необходимо исследовать прежде всего с учетом международного опыта, обобщенного ОЭСР.

Этапы эволюции понятия "постоянное представительство" и его развитие на современном этапе: международный опыт

Понятие "постоянное представительство" не является догматизированным и окостенелым, оно находится в процессе постоянной эволюции и адаптируется к меняющимся политическим, социально-экономическим, технологическим и иным условиям. Несмотря на терминологическую преемственность, содержание данного понятия за многие годы претерпело существенные изменения.

Зарубежные исследователи [(д) 16] выделяют три этапа в развитии понятия "постоянное представительство": с середины XIX в. по 1918 г.; с 1919 по 1945 гг.; с 1946 г. по настоящее время.

Институт постоянного представительства имеет гражданско-правовые корни и впервые появился в национальном законодательстве Германии. Примерно с середины XIX в. это понятие использовалось в гражданском законодательстве Пруссии, в том числе в Промышленном кодексе, для обозначения места ведения предпринимательской деятельности. С 1869 г. этот термин использовался в целях налогообложения, а в 1891 г. в национальном налоговом законодательстве Пруссии впервые было приведено его официальное определение. Положительный опыт применения термина на внутригосударственном уровне послужил основой для его распространения на межгосударственные налоговые отношения.

Первым международным соглашением из числа опубликованных Лигой Наций, в котором было использовано понятие "постоянное представительство", считается Конвенция 1899 г. между Австро-Венгрией и Пруссией [(д) 9]. В соответствии с этой Конвенцией под постоянным представительством понимались: "образования филиалов, заводы, порты, места, в которых осуществлялись закупки или продажи, а также другие места деятельности, через которые собственник, партнер, управленец или иной постоянный представитель осуществляет свою обычную предпринимательскую деятельность" [(д) 9].

Указанное определение было положено в основу ряда договоров по вопросам двойного налогообложения, заключенных в 1901 - 1905 гг. государствами Центральной Европы, включая Австро-Венгрию, Баварию, Саксонию, Швейцарские кантоны.

Таким образом, в начале XX в. понятие "постоянное представительство" вышло за рамки одного государства.

После окончания Первой мировой войны толчком к развитию института постоянного представительства послужили заседание в 1920 г. Международной торговой палаты и Брюссельская финансовая конференция 1920 г., предложившие Лиге Наций разработать меры, направленные на избежание двойного налогообложения.

Первый проект модели международного соглашения, разработанный налоговым комитетом Лиги Наций в 1927 г., содержал следующее определение постоянного представительства (ст. 5): "Под постоянным представительством понимаются фактические центры управления, аффилированные компании, филиалы, фабрики, агентства, склады, конторы, порты. Ведение предпринимательской деятельности через добросовестного агента с независимым статусом (брокера, комиссионного агента и т.д.) не создает в стране постоянного представительства" [(д) 21].

Это определение содержало несколько существенных отличий от определения, приведенного в Конвенции 1899 г. Так, термины "партнер" и "управленец" были исключены и заменены синонимичным понятием "агент". Кроме того, было определено, что не все агенты создают постоянное представительство. Исключение было сделано для добросовестных агентов с независимым статусом. При этом в комментарии к проекту Конвенции 1927 г. указывалось, что под добросовестным агентом с независимым статусом следует понимать "абсолютно независимого агента как с юридической, так и экономической точки зрения. Вознаграждение такого агента не может быть ниже обычного".

В основе такого определения постоянного представительства лежит полагание того, что ведение существенной предпринимательской деятельности невозможно без размещения на местности, поскольку передвижение средств производства, трудовых ресурсов и капитала может быть практически не ограничено в рамках одного государства, однако весьма затруднено на международном уровне.

Данная позиция базировалась на распространенных в 1920-х гг. экономических взглядах, согласно которым по признаку мобильности предприятия делились на три группы. В первую группу входили предприятия добывающих отраслей, деятельность которых была неразрывно связана с земельными ресурсами и определенной территорией. Во вторую группу входили прочие промышленные предприятия (заводы, фабрики и т.д.), которые также отвечали признаку территориальной обособленности. К третьей группе были отнесены предприятия, применявшие оборудование, использование которого возможно при

его размещении на конкретной территории в течение определенного времени.

Деятельность предприятий, использовавших переносное оборудование, в те годы не квалифицировалась, поскольку ей не придавалось большого значения. Таким образом, как справедливо указывает О. Коннов [(е) 29], на данном этапе преобладал формальный подход к понятию "постоянное представительство".

Некоторые изменения в определении постоянного представительства были внесены в 1928 г. по итогам рассмотрения проекта Конвенции 1927 г. на Генеральной ассамблее правительственных экспертов по вопросам двойного налогообложения и уклонения от налогообложения в Женеве. В частности, был изъят термин "аффилированные компании". Это подтверждает вывод о том, что аффилированные лица не обязательно образуют постоянное представительство. К постоянному представительству были отнесены нефтяные месторождения и рудники.

Понятие постоянного представительства претерпевало изменения также и на уровне двусторонних международных соглашений. В частности, Соглашение между Польшей и Чехословакией 1925 г. [(д) 44] содержало указание на то, что для целей Соглашения термин "постоянное представительство" не распространяется на поездки руководителя организации в целях получения заказов, поставок товаров на условиях комиссии уполномоченному дилеру, поставки товаров на основании внешнеэкономических контрактов из-за рубежа, поставки товаров со складов, принадлежащих транспортным компаниям либо перевозчикам, при условии, что такие поставки не выполняются работниками организации. В этом Соглашении впервые сделана попытка определить виды деятельности, не приводящие к образованию постоянного представительства.

Соглашение между Австрией и Швейцарией 1927 г. [(д) 44] определяло, что простое ведение переговоров агентом с независимым статусом не приводит к образованию постоянного представительства при условии, что агент не содержит для доверителя склад и не имеет права заключать сделки от его имени.

Второй этап развития понятия постоянного представительства завершился принятием Лигой Наций так называемого Мексиканского проекта Модельной конвенции по устранению двойного налогообложения. Основные элементы понятия постоянного представительства, содержащиеся в этом документе, отражены в табл. 3.1.

Таблица 3.1. Основные элементы понятия "постоянное представительство" по Мексиканскому проекту Модельной конвенции по устранению двойного налогообложения

<p>I. Презумпцию наличия постоянного представительства создают:</p>	<p>1) головные конторы, филиалы, рудники, нефтяные скважины, плантации, заводы, фабрики, склады, конторы, агентства, сборочные предприятия, профессиональные помещения, а также другие места постоянной деятельности, имеющие производственный характер; 2) строительная площадка, строительный и монтажный объект, если деятельность продолжается более 12 месяцев; 3) агент, если он: - аккредитован и регулярно заключает контракты в интересах доверителя, - или связан отношениями найма и регулярно за вознаграждение ведет деятельность в интересах предприятия. Для целей установления отношений найма может приниматься во внимание факт оплаты предприятием административных расходов агента, таких как аренда помещений, - или регулярно владеет товарами, предназначенными для продажи и принадлежащими предприятию</p>
<p>II. Постоянное представительство не образуется в случаях:</p>	<p>1) ведения деятельности через агента с независимым статусом (брокера, комиссионного агента и др.), если он действует от своего имени в интересах одного или нескольких предприятий и получает обычное комиссионное вознаграждение за оказанные услуги; 2) продажи товаров через коммивояжеров, если только они не подпадают под действие положений, приведенных в п. 3 разд. I; 3) дочерние предприятия постоянное представительство не образуют</p>

В 1946 г. был разработан Лондонский проект Модельной конвенции, в котором определение постоянного представительства было практически идентичным определению в Мексиканском проекте.

Изменены были принципы и порядок налогообложения.

После Второй мировой войны ведущую роль в разработке понятия "постоянное представительство" сыграла ОЭСР, до 1961 г. именовавшаяся Организацией европейского экономического сотрудничества, объединившая развитые капиталистические страны примерно равного уровня развития. В 1963 г. впервые была издана Модельная конвенция ОЭСР под названием "Проект Конвенции ОЭСР по налогообложению доходов", содержащая определение постоянного представительства. В 1977 г. появился второй доработанный вариант этой Модельной конвенции.

С момента издания в Модельную конвенцию ОЭСР периодически вносились изменения, в частности, в 1992, 1994, 1995, 1997, 2001, 2008, 2010 гг.

К наиболее существенным изменениям в подходах к понятию "постоянное представительство", получившим отражение в Модельной конвенции ОЭСР, относят следующие [(е) 29]:

- исключение принципа "продуктивного характера" в характеристике деятельности, создающей презумпцию наличия постоянного представительства;
- введение перечня исключений и понятия подготовительной и вспомогательной деятельности;
- отход от описательной формулировки постоянного представительства, введение совокупности критериев постоянного представительства;
- выделение деятельности через зависимого агента в отдельный вид постоянного представительства;
- признание возможности образования постоянного представительства и при отсутствии постоянного места деятельности.

В.А. Кашин, характеризуя значение типовой модели ОЭСР для международного сообщества, указал, что Модельная конвенция ОЭСР не только заложила основные принципы устранения двойного налогообложения, но и позволила унифицировать (стандартизировать) термины, понятия, критерии, которыми пользуются налоговые специалисты во всем мире [(е) 36].

В 1955 г. на конференции Международной торговой палаты концепция постоянного представительства Модельной конвенции ОЭСР, основанная на использовании в налогообложении принципа резидентства, была подвергнута жесткой критике. В эти годы стали очевидными противоречия между развитыми странами, заинтересованными в налогообложении по принципу резидентства, и развивающимися странами, которые хотели иметь возможность облагать налогом весь доход, извлекаемый иностранными лицами на их территории. По инициативе Генерального секретаря ООН в 1968 г. началась разработка Модельной конвенции о двойном налогообложении между развитыми и развивающимися странами (Модельная конвенция ООН).

Типовая конвенция ООН 1980 г. (с изменениями 1995 г.) принципиально отличается от модели ОЭСР тем, что модель ОЭСР основана на резидентном принципе налогообложения, который может быть реализован только в отношениях между государствами, равными как политически, так и экономически. Модель ООН реализует территориальный принцип налогообложения, поскольку развивающиеся страны, использующие эту модель, заинтересованы в расширении круга налогоплательщиков.

Определение постоянного представительства в Модельной конвенции ООН заимствовано из Модельной конвенции ОЭСР, однако отличается в вопросах поставки товаров, строительного-монтажных работ, оказания услуг, определения зависимого агента. Так, в Модельной конвенции ООН поставка товаров создает презумпцию наличия постоянного представительства, строительная площадка, строительный-монтажный объект рассматриваются как постоянное представительство, если существуют более шести месяцев (а не 12 месяцев, как в Модельной конвенции ОЭСР), надзор за строительством выделен в качестве деятельности, образующей постоянное представительство, сборочный объект рассматривается наравне с монтажным объектом, агент не считается независимым, если его деятельность полностью или в значительной степени проводится в интересах только одного принципала.

В 1970-х гг. группа стран, входящих в Андский пакт, предприняла попытку создать две модельные конвенции (для использования между собой и для использования с третьими странами), которые стали бы альтернативами Модельной конвенции ОЭСР и предусматривали отказ от понятия постоянного представительства [(д) 10], [(д) 23].

Еще одна попытка создания альтернативы Модельной конвенции ОЭСР была предпринята в 1990-х гг. при разработке Конвенции стран Карибского бассейна, в которой также не применялось понятие постоянного представительства, но содержание термина "предпринимательская деятельность", лежащего в основе системы налогообложения дохода иностранных лиц по этой Конвенции, и термина "постоянное представительство" практически совпадало [(д) 2].

Министерство финансов США в 1976 г. опубликовало собственное Модельное соглашение, которым правительство США пользуется как базой при заключении договоров с другими странами. Американская модель по сравнению с моделью ОЭСР более жесткая, налагает серьезные ограничения на пользование предоставляемыми ею льготами, чтобы предотвратить "налоговое мошенничество" и

создание фирм с единственной целью избежать налогообложения [(e) 29]. Имеются отдельные незначительные различия по поводу термина "постоянное представительство". В частности, США полагают, что сочетание подготовительной и вспомогательной деятельности не создает презумпцию наличия постоянного представительства даже без указания на то, что это сочетание должно иметь вспомогательный или подготовительный характер. В Модельной конвенции США наряду со строительной площадкой, строительным и монтажным объектом специально упоминаются сооружение, буровая установка или судно, используемые для разведки или разработки природных ресурсов.

Модельная конвенция США рассматривается в качестве вспомогательного документа, основанного на Модельной конвенции ОЭСР и учитывающего опыт США [(e) 29].

В 1992 г. в целях обеспечения единого подхода к заключению соглашений об избежании двойного налогообложения страны - участницы СНГ договорились об использовании между собой и третьими странами Типового соглашения об избежании двойного налогообложения [(a) 13].

В этот же период в Российской Федерации впервые была утверждена собственная Модельная конвенция [(б) 2], претерпевшая изменения в 2010 г. [(б) 1].

Эти Типовое соглашение и Модельная конвенция крайне сходны с модельными конвенциями ОЭСР и ООН и не рассматриваются налоговедами (см., например, [(e) 29]) в качестве самостоятельных видов модельных конвенций.

По результатам проведенного анализа удалось установить, что главенствующую роль в процессе развития понятия постоянного представительства играет Модельная конвенция ОЭСР. Две другие базовые конвенции (Модельная конвенция ООН и Модельная конвенция США) основаны на Модельной конвенции ОЭСР, альтернативные модельные конвенции фактически представляют собой вариации на тему Модельной конвенции ОЭСР, приспособленные под определенные экономические, политические и социальные условия.

подавляющее большинство международных соглашений по вопросам налогообложения, заключенных с начала 1990-х гг., в том числе Российской Федерацией, основаны на Модельной конвенции ОЭСР либо на ее вариантах. Содержащиеся в международных соглашениях определения понятия "постоянное представительство" были инкорпорированы в национальные законодательные акты ряда стран, а в странах, где это понятие не используют (например, США, Великобритании, Франции), налогообложение иностранных лиц проводится на основании схожих принципов [(д) 19], [(д) 38]. В связи с этим для целей учебного пособия далее проводится анализ изменений и уточнений института постоянного представительства в Модельной конвенции ОЭСР.

Современное определение постоянного представительства дано в ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР. Под постоянным представительством подразумевается "постоянное место предпринимательской деятельности, через которое деятельность предприятия осуществляется полностью или частично". Кроме того, в ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР содержится перечень признаков, позволяющих определить наличие постоянного представительства [(д) 24].

За счет внутренней гибкости правил и критериев постоянного представительства на современном этапе развития института постоянного представительства эти правила не претерпели кардинальной переработки на фоне динамично меняющихся экономических отношений и технологического прогресса. Но это не означает, что правила перестали развиваться. Скорее наоборот. Институт постоянного представительства был и остается предметом не прекращающегося исследования. Движущей силой этой работы выступает ОЭСР, действующая под давлением как развитых, так и развивающихся стран, стремящихся увеличить или сохранить свои фискальные доходы, максимально корректно и точно определить признаки постоянного представительства.

В последнее десятилетие внимание ОЭСР было сосредоточено на исследовании влияния процессов глобализации и новых бизнес-моделей на налогообложение. Одним из направлений исследований ОЭСР в этот период стала разработка правил налогообложения электронной коммерции, активно развивающейся вместе с глобальной сетью Интернет и современными средствами телекоммуникации. Развитие электронной коммерции в 1990-х гг. поставило под вопрос само применение института постоянного представительства в новых экономических условиях.

Под электронной коммерцией чаще всего подразумевается совокупность или вид коммерческих операций (сделок), осуществляемых как юридическими, так и физическими лицами, основанных на обработке и передаче цифровых данных, включая текстовую, аудио- или видеoinформацию, через открытую сеть (подобную Интернету) или закрытые сети, которые могут подключаться к открытой сети [(д) 28].

В вопросе налогообложения доходов от электронной коммерции эксперты разделились на две группы. Представители первой группы придерживаются позиции, согласно которой существующие нормы международного налогообложения являются широко сформулированными и достаточно гибкими, чтобы применяться к электронной коммерции. Представители второй группы, напротив, утверждают, что в силу особенностей электронной коммерции (низкого уровня присутствия в государстве - источнике дохода, мобильности) к ней должны применяться другие правила. В частности, ОЭСР рассматривала

несколько альтернативных подходов (концепций) к налогообложению электронной коммерции:

1) распространение режима налогообложения методом удержания налогов у источника выплаты к доходам от электронной коммерции;

2) применение подхода "исчезающей налоговой базы" [(д) 13], [(д) 29]. Согласно этому подходу расходы компаний на покупку товаров (услуг) посредством электронной коммерции составляют налоговую базу для иностранных компаний - продавцов. Налог удерживается из вознаграждения, перечисляемого иностранной организации;

3) использование метода отнесения доходов и расходов с учетом одного или нескольких критериев (например, дохода от продаж в юрисдикции и расходов на оплату труда);

4) концепция специального "виртуального постоянного представительства", которое возникает, если иностранная организация создает интернет-сайт на сервере в иностранном государстве и ведет через него предпринимательскую деятельность. Государство - источник дохода будет иметь право взимать налоги с доходов, относящихся к "виртуальному постоянному представительству" [(д) 29], [(д) 35].

В ходе проведенных исследований Налоговый комитет ОЭСР пришел к принципиальному выводу: существующие правила налогообложения могут быть эффективно применены к электронной коммерции и не требуют фундаментальных изменений налоговой системы. Наличие рынка и инфраструктуры не является достаточным основанием для налогообложения доходов от электронной коммерции только в государстве-источнике. Режим налогообложения должен быть нейтрален и не создавать преимуществ или помех для электронной коммерции по сравнению с обычными способами торговли.

Разъяснения Налогового комитета ОЭСР по вопросам возникновения постоянного представительства в электронной коммерции были отражены в докладе в 2000 г. и позже включены в текст Комментариев ОЭСР к Модельной конвенции ОЭСР в 2003 г.

Официальный подход ОЭСР к вопросу возникновения постоянного представительства в электронной коммерции проиллюстрирован в табл. 3.2.

Таблица 3.2. Подход ОЭСР по вопросу возникновения постоянного представительства в электронной коммерции

I. Презумпцию наличия постоянного представительства создают:	1) компьютерное оборудование, при этом наличие персонала не является обязательным фактором; 2) интернет-сервер, на котором хранятся сайты
II. Постоянное представительство не создают:	1) интернет-сайт, даже если через него ведется коммерческая деятельность (например, оформляются заказы на покупку товаров или услуг); 2) интернет-провайдеры, являющиеся независимыми организациями

Другим направлением деятельности ОЭСР стало исследование принципов налогообложения в сфере оказания услуг. ОЭСР проанализировала практику налогообложения доходов от оказания услуг (по общему правилу не приводящих к образованию постоянного представительства в отсутствие постоянного места деятельности) в некоторых государствах. В результате были сформулированы факультативные правила, расширяющие определение постоянного представительства, которые договаривающиеся государства могут включать в текст двусторонних соглашений. Результаты анализа, проведенного ОЭСР, были изложены в докладе в 2006 г. [(д) 30] и включены в текст Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР в 2008 г.

ОЭСР поддержала официальную позицию, согласно которой государства не должны облагать налогами доходы иностранных организаций от оказания услуг, не относящихся к постоянным представительствам. Вместе с тем для государств, которые в двусторонних соглашениях стремятся сохранить или установить налогообложение доходов иностранных организаций от оказания услуг, ОЭСР обозначила границы допустимых правил [(д) 30], [(д) 24].

Правила ОЭСР по вопросам образования постоянного представительства при оказании услуг:

1. Государства не должны взимать налоги с доходов иностранных организаций от услуг, оказанных за пределами этих государств. Резидентство потребителя услуг (или место осуществления платежа) не дает государству права на взимание налогов с таких доходов.

2. Государства не должны взимать налоги с доходов от оказания услуг, если услуги предоставлялись в течение короткого периода.

3. Государство может взимать налоги только с доходов, уменьшенных на величину расходов иностранной организации, связанных с этой деятельностью. Налогообложение валовых доходов недопустимо, так как приводит к двойному налогообложению.

4. Оказание услуг иностранной организацией может образовывать постоянное представительство, если присутствуют следующие обязательные признаки:

- наличие представителя (представителей) на территории государства ведения деятельности;
- зависимость представителя от иностранной организации;
- оказание услуг клиентам;
- регулярность оказания услуг;
- коммерческое значение деятельности по оказанию услуг или определенность и целостность места такой деятельности.

Понятие "постоянное представительство": подход России

Исторически положения большей части договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных сначала СССР, затем Россией (в том числе положения в отношении постоянных представительств иностранных организаций), были непосредственно реципированы из текстов Модельных конвенций ОЭСР [(д) 49]. Русскоязычный термин "постоянное представительство" появился в налоговых соглашениях СССР как перевод английского permanent establishment. По мнению В.А. Кашина, такой перевод был выбран по настоянию МИД СССР, который не мог в 1970-х гг. допустить, что иностранные организации будут вести в СССР какую-либо деятельность, кроме представительской [(е) 24].

Терминологическая неточность обнаружилась после либерализации ВЭД в начале 1990-х гг., когда иностранные организации начали вести коммерческую деятельность в России. Как отмечает С.Г. Пепеляев, русский перевод "постоянное представительство" значительно искажает понятие [(е) 43]. Термин permanent однозначен и переводится как "постоянный", английский термин establishment скорее означает коммерческое обзаведение, чем представительство в трактовке российского гражданского права <1>. Однако к тому моменту, когда терминологическая неточность проявилась, термин уже устоялся, а понятие "постоянное представительство" стало общепризнанным, что, по мнению О.Ю. Коннова, сделало предложения о терминологических изменениях нецелесообразными [(е) 29].

<1> В соответствии со ст. 55 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне его местонахождения, представляющее интересы юридического лица и осуществляющее их защиту. Как правило, представительство не наделяется правом вести коммерческую деятельность.

Существует и другая точка зрения. Так, по мнению А.В. Перова [(е) 44] и А.А. Шахматъева [(е) 69], для уточнения понятийного аппарата и разграничения деятельности, ведение которой приводит к возникновению налоговых обязательств (в англ. permanent establishment), и представления интересов иностранного лица, не связанных с коммерческой деятельностью (в англ. representative office), применительно к налоговой сфере рассматриваемый термин мог бы быть конкретизирован, например "постоянное представительство для налоговых целей".

В Законе СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций" введено следующее определение: "Под постоянным представительством иностранного юридического лица в СССР для целей налогообложения понимаются бюро, контора, агентство, любое другое место осуществления деятельности (связанное с разработкой природных ресурсов, осуществлением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования и других аналогичных работ), а также организации и граждане, которые представляют на территории СССР иностранное юридическое лицо" [(а) 8]. Затем это определение было воспроизведено в Законе РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" [(а) 7]. Определение существенно отличалось от текста налоговых соглашений. Оно не устанавливало минимального срока существования строительной площадки, не содержало указания на изъятие из-под налогообложения для деятельности подготовительного и вспомогательного характера, деятельности независимых агентов и т.д.

Определение постоянного представительства было существенно изменено с принятием гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ в 2001 г. Современное определение постоянного представительства содержится в ст. 306 НК РФ. Это определение базируется на рекомендациях ОЭСР и в основном согласуется с принятыми в международной практике нормами [(е) 67]. Более подробно понятие постоянного представительства и его характеристики раскрываются в Методических рекомендациях налоговым органам по применению отдельных положений гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации (далее - Методические рекомендации) [(б) 8]. Вместе с этим, как справедливо отмечает К.Е. Викулов, наличие большого количества однотипных адресных разъяснений Минфина России по вопросам налогообложения постоянных представительств явно свидетельствует о недостаточной детализации норм [(е) 10].

Наличие или отсутствие постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации определяется в соответствии с положениями законодательства РФ о налогах и сборах. В том случае, если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, с которым у Российской Федерации (СССР) существует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, наличие постоянного представительства определяется согласно положениям соответствующего международного договора, положения которого приоритетны по отношению к положениям внутреннего российского законодательства.

Положения российского законодательства о налогах и сборах в отношении иностранных организаций также базируются на принципе "степени присутствия" этих организаций в РФ. Иностранцами организациями в российском законодательстве о налогах и сборах признаются организации (компании, фирмы, другие корпоративные образования), обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств [(а) 3]. Они не являются налоговыми резидентами РФ согласно признаку государственной регистрации, однако могут быть плательщиками налога на прибыль (доходы) в Российской Федерации в связи с получением доходов от источников в РФ.

В соответствии с положениями гл. 25 НК РФ иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и получающие доходы от источников в РФ, выступают плательщиками налога на прибыль организаций.

Российским законодательством устанавливается два ключевых принципа налогообложения прибыли иностранных организаций в Российской Федерации, один из которых - принцип налогообложения прибыли иностранных организаций только в тех случаях, когда они осуществляют коммерческую деятельность (выполняют работы, оказывают услуги) на территории РФ, т.е. источник дохода является "российским".

Таким образом, в отличие от российских организаций, уплачивающих налог на прибыль с доходов, полученных как от деятельности в России, так и от деятельности на территории иностранных государств, иностранные организации уплачивают в России налог на прибыль только по деятельности на ее территории.

Другой основополагающий принцип - налогообложение прибыли иностранной организации от коммерческой деятельности в России только в случае, если такая прибыль получена через постоянное представительство. Это означает, что прибыль иностранной организации от выполнения работ, оказания услуг на территории РФ может облагаться налогом на прибыль организаций в РФ только в том случае, если ее деятельность подпадает под определение "постоянное представительство". Таким образом, для определения дохода и измерения объема налоговых обязательств иностранной организации в РФ, как это принято в международной практике налогообложения, используется понятие "постоянное представительство".

В соглашениях об избежании двойного налогообложения при определении термина "постоянное представительство" в него включаются общие признаки наличия постоянного представительства. Так, для целей соглашений об избежании двойного налогообложения термин "постоянное представительство" обычно означает постоянное место деятельности, через которое предприятие одного договаривающегося государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом договаривающемся государстве. Таким образом, соглашения об избежании двойного налогообложения устанавливают совокупность признаков "постоянного представительства": наличие места деятельности, проведение предпринимательской деятельности, постоянный характер ведения такой деятельности.

Кроме того, в соглашениях об избежании двойного налогообложения устанавливаются правила, согласно которым строительные площадки, сборочные и монтажные объекты могут признаваться постоянными представительствами в случае превышения срока их существования над сроком, установленным в соглашении для признания такой деятельности постоянным представительством.

По условиям соглашений постоянным представительством может быть признана не только самостоятельная деятельность иностранной организации, но и ее деятельность через иное лицо, признаваемое зависимым агентом.

Под постоянным представительством для целей налога на прибыль организаций следует понимать любое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ [(а) 3].

Основные признаки понятия "постоянное представительство" по НК РФ полностью согласуются с его признаками, данными в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Постоянным представительством иностранной организации в НК РФ признается, в частности, филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство или любое иное место регулярного ведения предпринимательской деятельности на территории РФ, связанной с пользованием недрами, разведкой или разработкой природных ресурсов, выполнением предусмотренных контрактами работ по

строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продаже товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов, осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, если такая деятельность не является подготовительной или вспомогательной в пользу самой же иностранной организации, а также постоянным представительством иностранной организации признается деятельность иных лиц, удовлетворяющая установленным НК РФ признакам [(а) 3].

Таким образом, постоянным представительством иностранной организации может быть признано любое место самостоятельной деятельности этой организации или признана деятельность иных лиц, удовлетворяющая установленным гл. 25 НК РФ признакам (см. Приложение 4).

В.В. Полякова отмечает, что понятие "постоянное представительство" имеет в налоговом законодательстве специальное значение, отличное от значения созвучных гражданско-правовых терминов, таких как "представительство юридического лица", "представитель субъекта права", определяемых ст. 55 ГК РФ [(е) 54].

Это понятие не имеет организационно-правового значения, а характеризует так называемый налоговый статус иностранной организации, т.е. обязанность по уплате налога на прибыль в РФ.

Критерии и признаки наличия постоянного представительства установлены в разных пунктах ст. 306 НК РФ. При этом деятельность иностранной организации может быть признана постоянным представительством при наличии совокупности признаков постоянного представительства, а не на основе существования какого-либо из этих признаков, отдельно взятого.

Одним из определяющих критериев для квалификации деятельности иностранной организации в РФ как осуществляемой через постоянное представительство является регулярность ее ведения. Установлено, в частности, что постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности. При этом в случаях, когда иностранная организация занимается в РФ деятельностью, связанной с использованием недр или использованием других природных ресурсов, или ведет деятельность на строительной площадке, НК РФ четко устанавливается, с какого момента постоянное представительство считается образованным. Такой датой при пользовании недрами и другими природными ресурсами признается более ранняя из следующих дат: дата вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности, или дата фактического начала такой деятельности.

Началом существования строительной площадки считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику или дата фактического начала работ [(а) 3].

Для всех иных случаев ведения деятельности иностранной организацией постоянное представительство считается образованным с начала регулярного ее осуществления. Сам по себе критерий "регулярность" в налоговом законодательстве не определен, что позволяет (точнее, не препятствует) определять наличие постоянного представительства с первого дня предпринимательской деятельности иностранной организацией в РФ либо на основе анализа фактического осуществления предпринимательской деятельности в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения иностранной организацией каких-либо хозяйственных операций в РФ (например, отдельные факты продажи в России принадлежащего иностранной организации на праве собственности недвижимого имущества или отдельные факты реализации какого-либо имущества представительского офиса иностранной организации в России), если такая деятельность не имеет регулярного и целенаправленного характера, не рассматриваются как постоянное представительство иностранной организации в РФ [(б) 8]. Под **регулярной деятельностью иностранной организации** на практике подразумевается, в частности, деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах. На учет в налоговых органах встают иностранные организации, осуществляющие или намеревающиеся осуществлять деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности) [(б) 14], [(б) 5] (см. Приложение 5). Таким образом, определение регулярности привязано к продолжительности деятельности и обязанности встать на учет в налоговых органах.

М.А. Денисаев [(е) 37] связывает понимание постоянного представительства с ведением деятельности, которая потребовала бы регистрации самостоятельной компании (юридического лица) на территории государства, в котором эта деятельность ведется.

Для некоторых операций более подходящим измерителем была бы не их продолжительность, а число совершений или количество повторений в течение, скажем, отчетного периода. Например, сделки по продаже имущества отделением иностранной организации или деятельность зависимого агента более логично характеризовать числом совершаемых сделок в течение отчетного периода, нежели их продолжительностью.

Установление соответствия критерию "регулярная деятельность" возможно на основе анализа фактически осуществляемой деятельности самой иностранной организации или иных организаций или

физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае [(б) 8].

Налоговым законодательством РФ таким образом устанавливаются следующие признаки постоянного представительства, при наличии совокупности которых деятельность иностранной организации в РФ считается постоянным представительством: наличие любого места деятельности иностранной организации в РФ (причем это не обязательно должен быть офис), осуществление иностранной организацией в этом месте предпринимательской деятельности, ведение такой деятельности иностранной организацией регулярно.

Характеристики видов постоянных представительств приведены в Приложении 4.

С. Пепеляев [(е) 33] правильно указывает, что законодательством не установлено полноценное определение термина "постоянное представительство", приводится лишь перечень видов деятельности и видов имущественной базы, посредством которой эта деятельность организована, образующих постоянное представительство. Следовательно, налогоплательщик, используя приведенный перечень, должен самостоятельно выявить и систематизировать существенные составляющие понятия "постоянное представительство" и сделать вывод о его наличии или отсутствии применительно к конкретной ситуации.

Сходного мнения придерживается А.А. Шахматев [(е) 69], справедливо полагающий, что в данном определении не содержится исчерпывающий перечень ситуаций, в которых деятельность иностранной организации может считаться постоянным представительством. Установлены лишь наиболее существенные признаки, позволяющие квалифицировать такую деятельность в указанном качестве.

Отсутствие в налоговом законодательстве полноценного определения понятия "постоянное представительство" приводит к неопределенности концепции постоянного представительства как таковой, что требует безотлагательного совершенствования НК РФ с учетом международного опыта, прежде всего опыта ОЭСР.

Некоторые признаки постоянного представительства, сложившиеся в силу особенностей легального определения и правоприменительной практики в России, имеют ряд существенных отличий от признаков, используемых в налоговых соглашениях, заключенных Россией (СССР) в соответствии с текстом Модельной конвенции ОЭСР, и общепринятого подхода к их интерпретации (выраженного в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР). В результате, как утверждают специалисты (см., например, [(е) 10]), возникает дихотомия правового регулирования института постоянного представительства в России. Образуются предпосылки для искажения правоприменительной практики российских налоговых органов, приводящего к двойному или "недостаточному" налогообложению в России, что в конечном счете негативно отражается на инвестиционной привлекательности России для иностранных компаний.

В этих условиях праведы (см., например, [(е) 10], [(е) 29], [(е) 43]) указывают на острую необходимость приведения в соответствие с общепринятыми международными правилами, разработанными ОЭСР, российских норм налогообложения постоянных представительств.

На данный момент целесообразно продолжить детализацию правового регулирования института постоянного представительства. Некоторые специалисты полагают, что сделать это необходимо в рамках уточнения положений НК РФ (см., например, [(е) 25]). Существует и другая точка зрения (см., например, [(е) 10]), согласно которой детализировать правовое регулирование института постоянного представительства следует в методических или других разъяснениях Минфина России, обязательных для применения налоговыми органами, как это принято в развитых странах.

Представляется, что четкие и определенные правила для установления наличия постоянного представительства следует отразить прежде всего в НК РФ, поскольку методические рекомендации и письма Минфина России, не являясь нормативными правовыми актами, имеют лишь разъяснительный и рекомендательный характер.

Особенности образования постоянного представительства при ведении деятельности на строительной площадке

Частный случай наличия постоянного представительства иностранной организации - осуществление этой организацией деятельности в РФ на строительной площадке. Налогообложение иностранных организаций, ведущих бизнес в данной сфере, имеет некоторые особенности среди особенностей налогообложения иностранных организаций в целом.

В НК РФ определено, в частности, специальное понятие "строительная площадка" в налоговых целях и установлены правила определения периода существования строительной площадки в налоговых целях, включая случаи временного прекращения и последующего возобновления работ.

Особое практическое значение данные положения НК РФ имеют для целей применения соответствующих норм соглашений об избежании двойного налогообложения, действующих в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами. По общему определению

постоянного представительства в соответствии с национальным законодательством РФ осуществление деятельности на строительной площадке с даты фактического ее начала считается постоянным представительством, а в соглашениях об избежании двойного налогообложения установлены конкретные сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не будет приводить к образованию постоянного представительства.

В табл. 3.3 приведены сроки, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с некоторыми иностранными государствами, только при превышении которых строительная и монтажная деятельность организации может признаваться постоянным представительством.

Таблица 3.3. Срок существования строительной площадки, определяющий наличие постоянного представительства иностранной организации

Постоянное представительство по строительству	Страна
3 месяца	Индонезия
6 месяцев	Вьетнам, Египет, Катар, Кувейт, Сирия, Филиппины, Шри-Ланка
8 месяцев	Марокко
9 месяцев	Греция, Литва, Намибия
12 месяцев	Австрия, Австралия, Азербайджан, Албания, Бельгия, Болгария, Великобритания, Венгрия, Германия, Дания, Израиль, Индия, Иран, Ирландия, Исландия, Испания, Италия, Казахстан, Канада, Кипр, Киргизия, КНДР, Корея, Ливан, Люксембург, Македония, Малайзия, Молдова, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Словакия, Словения, Туркменистан, Узбекистан, Украина, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Швейцария, Швеция, ЮАР, Япония
18 месяцев	Армения, Китай, США, Турция, Сербия, Черногория
24 месяца	Монголия, Таджикистан
Не оговорено	Белоруссия, Мали

Основанием к возникновению налоговых обязательств служит только фактическое выполнение строительно-монтажных работ в течение срока, превышающего установленный соглашением об избежании двойного налогообложения. Обязательства по уплате налога на прибыль возникают с момента, когда фактический срок осуществления таких работ превышает срок, установленный соглашением, вне зависимости от того, является договор строительного подряда долгосрочным или краткосрочным.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения не раскрывается понятие "строительная площадка", а только говорится о том, что строительная площадка образует постоянное представительство, если существует в течение периода, превышающего определенное количество месяцев.

Однако в Комментариях ОЭСР к Типовой модели договоров об избежании двойного налогообложения указано, что под строительной площадкой подразумевается не только строительство зданий, но и строительство дорог, мостов или каналов, прокладка трубопроводов и земляные работы. Термин "строительная площадка" относится к возведению зданий, мостов, прокладке дорог, каналов, т.е. объектов недвижимости, и к земляным работам [(д) 8].

В соответствии с НК РФ под строительной площадкой иностранной организации на территории РФ в целях обложения налогом на прибыль организаций следует понимать место строительства новых, реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов); а также место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции,

расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений [(а) 3].

Данное определение позволяет сделать вывод о том, что если иностранная организация заключает договор подряда, предметом которого является выполнение работ по косметическому ремонту или отделке помещений, связанных с монтажом телефонных линий в офисах или монтажом оборудования, не требующего прочной связи с фундаментом или конструктивными элементами зданий, перемещаемого без ущерба его назначению (компьютерная техника, например), то эта деятельность не квалифицируется как "строительная площадка" в смысле налогового законодательства. В этих случаях наличие или отсутствие постоянного представительства определяется исходя из общего определения и признаков постоянного представительства, предусмотренных законодательством и соглашениями.

Для определения продолжительности существования строительной площадки в налоговых целях следует исходить из того, что она существует с более ранней из следующих дат: даты подписания акта о передаче площадки подрядчику или даты фактического начала работ, включающих в себя все виды проводимых иностранной организацией на этой строительной площадке подготовительных работ, работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, связанных с данной стройплощадкой.

Окончанием существования стройплощадки считается дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование на дату фактического окончания работ, входящих в объем работ иностранной организации на данной стройплощадке.

В определенных случаях, если работы на стройплощадке были временно приостановлены или завершены с подписанием акта сдачи-приемки предусмотренного договором комплекса работ и впоследствии возобновлены, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами может быть присоединен к совокупному сроку существования строительной площадки. Эти случаи специально устанавливаются НК РФ и базируются на рассмотрении строительного объекта как единого экономико-географического проекта.

Компетентные органы договаривающихся государств в рамках компетенции, предусмотренной соглашением, могут достигать договоренности по ряду вопросов, касающихся применения отдельных положений соглашения. Так, компетентными органами России и Финляндии в рамках Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 4 мая 1996 г. согласована общая позиция в отношении п. 3 ст. 5 Соглашения, касающегося строительной площадки. Оговорены, в частности, правила определения существования стройплощадки, включая дату начала существования стройплощадки и дату окончания ее существования, порядок исчисления сроков при наступлении форс-мажорных обстоятельств, оговорено также, что понимается под промышленными объектами в целях определения стройплощадки, и некоторые другие положения [(в) 9].

Договоренности, касающиеся обоюдного понимания термина "стройплощадка", также достигнуты между компетентными органами России и Германии в рамках Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29 мая 1996 г. В соответствии с этими договоренностями в связи с применением положений п. 3 ст. 5 российско-немецкого Соглашения понятие "строительная площадка или монтажный объект" распространяется на деятельность по планированию и надзору за строящимся объектом, но только при условии, что такая деятельность проводится непосредственно лицом, осуществляющим строительство. Если планирование и надзор осуществляются другим лицом, деятельность которого в связи со строительной площадкой ограничивается исключительно этими двумя видами деятельности, то такая деятельность не может рассматриваться в контексте термина "строительная площадка или монтажный объект" этого Соглашения [(в) 10].

3.2. Классификация и признаки постоянных представительств

Анализ приведенных определений постоянного представительства (как в Модельной конвенции ОЭСР, так и в налоговом законодательстве РФ) позволяет выделить два самостоятельных вида постоянных представительств: основной и агентский. Такое деление широко применяют иностранные и российские специалисты (см., например, [(е) 29], [(е) 53], [(е) 69]). Постоянное представительство **основного вида** образуется в процессе продолжительного ведения предпринимательской деятельности в постоянном месте. Постоянное представительство **агентского вида** возникает, если физические или юридические лица регулярно ведут предпринимательскую деятельность от имени и в интересах иностранной организации.

Некоторые исследователи выделяют и другие виды постоянного представительства. Например, в качестве самостоятельного вида постоянного представительства рассматривают компьютерный сервер или строительную площадку, поскольку она указана в Модельной конвенции ОЭСР отдельным пунктом [(д) 45]. Однако более распространена позиция, в соответствии с которой эти специфические случаи представляют собой подвиды постоянного представительства основного вида.

Классификация, в которой выделены основной и агентский виды постоянного представительства, основана на определении постоянного представительства, содержащемся в Модельной конвенции ОЭСР, в большей части международных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с другими странами, а также в ст. 306 НК РФ.

В Модельной конвенции ООН представлен дополнительный вид постоянного представительства, презумпцию наличия которого создает оказание иностранным лицом консультационных услуг. Кроме того, агентский вид постоянного представительства согласно Модельной конвенции ООН содержит два подвида: **агент по поставкам** и **агент по страхованию**, которые имеют существенные отличия от агентского вида по Модельной конвенции ОЭСР.

Некоторые российские и иностранные специалисты [(е) 10], [(д) 37], основываясь на определении постоянного представительства по Модельной конвенции ОЭСР и современных исследованиях ОЭСР, указывают в качестве отдельного вида постоянного представительства **постоянное представительство при оказании услуг**. Позиция объясняется наличием специфического состава признаков постоянного представительства. Для практических целей этот вид постоянного представительства может существовать при условии имплементации соответствующих норм в национальное законодательство и их использования в тексте соглашений об избежании двойного налогообложения.

Основной вид постоянного представительства

Проведенное исследование позволило выделить разные теоретические подходы во взглядах специалистов, касающихся признаков основного вида постоянного представительства. Наиболее развернуто классифицируют признаки постоянного представительства А. Скаар и О. Коннов [(д) 45], [(е) 29]. Согласно их мнению, постоянное представительство основного вида характеризуется объективными, субъективными и функциональными признаками, которые, в свою очередь, включают в себя ряд критериев (табл. 3.4).

Таблица 3.4. Признаки основного вида постоянного представительства и критерии их установления (по Скаару и Коннову)

Признак постоянного представительства	Критерий
Объективный	Имущественная база. Пространственная определенность
Субъективный	Контроль. Временная определенность
Функциональный	Коммерческий характер деятельности. Относимость дохода

Исследователи, придерживающиеся данной точки зрения, причисляют к объективному признаку основного вида постоянного представительства критерий имущественной базы и критерий пространственной определенности.

О.Ю. Коннов, например, под имущественной базой понимает совокупность собственных или арендуемых иностранным лицом средств и орудий труда, позволяющую этому лицу вести регулярную коммерческую деятельность. Имущественной базой, создающей презумпцию образования постоянного представительства, являются филиал, контора, место управления, завод, фабрика и т.д. Однако если деятельность иностранного лица, проводимая через контору, ограничена видами деятельности, указанными в перечне исключений (подробнее см. п. 2.4 учебного пособия), то постоянное представительство не будет образовано.

При наличии имущественной базы постоянное представительство может быть образовано и при отсутствии физических лиц. Классический пример такой формы организации бизнеса - продажа продуктов питания и других потребительских товаров или услуг через автоматы розничной торговли,

терминалы удаленного доступа к сети, машины для автоматического приема и передачи радиосигналов и изображений и т.д.

Постоянное представительство может образовываться и в случае использования в качестве имущественной базы иностранным лицом административных, торговых, производственных и иных помещений другого лица. Имущественной базой признается также место управления коммерческой организацией.

Имущественная база должна иметь непосредственную связь с земельным или водным участком, находящимся в пределах налоговой юрисдикции соответствующего государства. Согласно рассматриваемой теории в этом заключается критерий пространственной определенности. Термин "критерий пространственной определенности" не получил широкого распространения в юридической литературе за рубежом и в России. Вслед за текстом Модельной конвенции ОЭСР в научных и практических публикациях чаще всего этот признак обозначен просто как "место деятельности" [(е) 10].

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР отмечается, что "в соответствии с определением место осуществления предпринимательской деятельности должно быть закреплено. Таким образом, место должно иметь связь с конкретной географической точкой. Не имеет значения, как долго иностранная организация действует в другом договариваемом государстве, если она при этом не имеет определенного места деятельности. Это, однако, не означает, что оборудование, создающее постоянное представительство, должно быть прикреплено к земле. Достаточно, чтобы такое оборудование находилось на определенной площадке" [(д) 8].

С течением времени требования к связи места деятельности с конкретной территорией становились менее жесткими. В соответствии с современным подходом ОЭСР определение места деятельности представляет некоторые трудности. Иностранная компания при строительстве шоссе может создавать постоянное представительство, несмотря на то что ее офис будет перемещаться по мере прокладки дорог. В подобных случаях определение единого места деятельности затруднено. Под единым местом деятельности может подразумеваться территория, на которой деятельность может перемещаться в силу особенностей бизнеса и которая экономически и географически представляет собой единое целое.

Согласно рассматриваемому теоретическому подходу суть субъективной характеристики постоянного представительства заключается в том, что имущественную базу должно иметь именно иностранное лицо - налогоплательщик, а не какой-нибудь другой субъект права. Выделение субъективной характеристики основного вида постоянного представительства в данном случае основано на требовании, указанном в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР: имущественная база должна находиться в распоряжении налогоплательщика.

В соответствии с критерием контроля налогоплательщик должен обладать юридически правом на использование имущественной базы, возникающим по договору аренды, купли-продажи или на другом гражданско-правовом основании. Вместе с тем использование подрядчиком помещений заказчика или клиента с их одобрения по законодательству и правоприменительной практике большей части государств удовлетворяет данному критерию. В странах англосаксонской системы права основное значение придается не наличию законных оснований для использования имущественной базы, а факту ее использования [(е) 29].

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР 2003 г. отражено, что юридическое основание использования места для деятельности роли не играет. Организация может образовывать постоянное представительство в иностранном государстве, даже если занимает место деятельности незаконно. Постоянное представительство образуется, если сотрудники иностранной организации имеют свободный доступ и используют помещение заказчика в течение длительного времени для ведения предпринимательской деятельности или оказания услуг.

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР не установлены никакие количественные или качественные характеристики имущества, при соблюдении которых можно было бы говорить о наличии или отсутствии постоянного представительства. Теоретически можно представить оказание, например, консультационных услуг в определенном месте без использования имущества. В связи с этим большинство иностранных специалистов не отделяют признак имущества от признака места деятельности [(е) 10]. В российской правовой доктрине такая позиция поддержана С.Г. Пепеляевым [(е) 43].

Критерий временной определенности (постоянства) деятельности означает, что постоянное представительство возникает в месте, "зафиксированном" пусть не раз и навсегда, но отвечающем категории постоянства, т.е. существующем дольше, чем "временно". Вопрос о временном характере предпринимательской деятельности возникает в том случае, когда организация остается на одном месте менее года. На практике в силу экономической важности вопрос о сроке деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства, решается законодателем или налоговыми органами [(д) 16].

Подход разработчиков Модельной конвенции ОЭСР заключается в том, что четкого срока для

возникновения постоянного представительства определить невозможно, все зависит от конкретных обстоятельств дела и того, насколько быстро может возникнуть экономическая связь организации с иностранным государством. Анализ и обобщение практического опыта разных государств привел ОЭСР к выводу о том, что в большинстве случаев ведение бизнеса через постоянное место деятельности менее шести месяцев не приводило к образованию постоянного представительства. На основе этого срез практики деятельность иностранной организации более шести месяцев должна признаваться "постоянной" и образующей постоянное представительство [(д) 24].

Исследование определения постоянного представительства в НК РФ позволяет установить, что для образования постоянного представительства иностранной организацией в России необходимо, чтобы деятельность этой организации отвечала признаку регулярности. Сравнительный анализ определений постоянного представительства в НК РФ и Модельной конвенции ОЭСР показал, что понятие "регулярность" совпадает по содержанию с признаком постоянства ведения деятельности, установленным в Модельной конвенции ОЭСР. Думается, что использование термина "постоянный" более оправданно, так как указывает на непрерывный процесс ведения коммерческой деятельности. Термин "регулярная деятельность" точнее отражает специфику постоянных представительств агентского вида.

В соответствии с НК РФ при пользовании недрами и (или) использовании других природных ресурсов постоянное представительство иностранной организации считается образованным с более ранней из следующих дат: даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности, или даты фактического начала такой деятельности.

Началом существования строительной площадки в целях НК РФ считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или дата фактического начала работ.

В соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, определены сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не будет приводить к образованию постоянного представительства.

В остальных случаях в соответствии с НК РФ постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Постоянное представительство прекращает существование с момента прекращения предпринимательской деятельности через отделение иностранной организации.

В Методических рекомендациях устанавливается, что регулярная деятельность определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций или физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения каких-либо хозяйственных операций в РФ не могут рассматриваться как регулярная деятельность [(б) 8]. Вместе с тем российские налоговые органы указывают, что регулярной, в частности, является деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах. Как уже говорилось, такая обязанность наступает, если иностранная организация осуществляет или намерена осуществлять деятельность в РФ через отделение в течение более чем 30 календарных дней в году (непрерывно или в совокупности) [(б) 14], [(б) 5].

По мнению В.В. Поляковой и С.П. Котляренко [(е) 33], в целях применения критерия временной определенности к постоянному представительству должны применяться положения ст. 11 НК РФ, согласно которым обособленным подразделением признается территориально обособленное подразделение организации, по месту нахождения которого оборудованы рабочие места на срок более одного месяца.

М.А. Денисаев полагает, что наиболее полным будет понимание постоянного представительства в смысле ведения иностранной организацией на территории другого государства такой деятельности, которая потребовала бы регистрации самостоятельной компании (юридического лица) на территории этого государства [(е) 37].

Сравнительный анализ показал, что данный подход российских налоговых органов и некоторых специалистов противоречит подходу ОЭСР и сложившейся международной практике. Использование 30-дневного срока для признания деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства, нарушает гармоничное применение налоговых соглашений, выработанное ОЭСР. В связи с этим для целей создания стабильной правоприменительной практики, а также ее гармонизации с подходом ОЭСР, выражающим общепринятую международную позицию, необходимо установить, что образование постоянного представительства не связано с моментом налоговой регистрации и деятельность иностранной организации менее шести месяцев не должна приводить к образованию постоянного представительства в России.

Для целей определения постоянного представительства деятельность иностранной организации должна иметь коммерческий (предпринимательский) характер (критерий коммерческой деятельности). Согласно Модельной конвенции ОЭСР предпринимательская деятельность имеет самое широкое значение и включает в себя оказание профессиональных услуг и выполнение другой деятельности независимого характера. Объем понятия предпринимательской деятельности определяется в национальном законодательстве государств. А. Скаар отмечает, что деятельность будет признаваться коммерческой для целей Модельной конвенции ОЭСР, если будет соответствовать следующим четырем требованиям: признаваться коммерческой в соответствии с национальным законодательством, признаваться коммерческой согласно Модельной конвенции ОЭСР, являться основной для организации и иметь связь с определенным местом деятельности [(д) 45].

Критерий относимости дохода подробно рассматривается в п. 3.5 учебного пособия.

К.Е. Викулов [(е) 10] предлагает классифицировать признаки постоянного представительства на обязательные и факультативные (табл. 3.5).

Обязательные признаки имеют юридическое значение для определения деятельности иностранных организаций, приводящей к образованию постоянного представительства. Эти признаки имеют объективный характер, т.е. имеют определенное выражение в объективной реальности и не зависят от мнения или отношения к ним руководителей иностранной организации или сотрудников налоговых органов.

Факультативные признаки не могут быть независимо использованы для определения факта наличия или отсутствия постоянного представительства иностранной организации. Эти признаки могут использоваться налоговыми органами при выборе объектов и методов налогового контроля, определения круга иностранных организаций, чья деятельность подлежит более детальному исследованию на предмет образования постоянного представительства. К ним могут быть отнесены размер дохода, количество контрагентов, количество сотрудников и т.д.

О. Коннов также выделяет признаки, которые "косвенно свидетельствуют о наличии постоянного представительства... не могут подтверждать наличие постоянного представительства, а лишь создают презумпцию его наличия" [(е) 29]. К их числу ученый относит визитные карточки, бланки документов, банковские счета, рекламные объявления и т.д.

Как видно из табл. 3.5, автор классификации не выделяет имущественную базу как самостоятельный обязательный признак постоянного представительства, поскольку, по его мнению, фундаментально нужно исследовать именно деятельность, а не сопутствующие материальные принадлежности. Ученый утверждает, что имущественная база является только факультативным признаком постоянного представительства, подтверждая этот тезис мнением большинства иностранных авторов, а также известного российского правоведа С.Г. Пепеляева [(е) 10].

Таблица 3.5. Признаки основного вида постоянного представительства и их критерии (по Викулову)

Признак постоянного представительства	Критерий
Объективный	Определенность и целостность места деятельности (пространственная определенность). Постоянность места деятельности. Коммерческий характер деятельности
Факультативный	Имущественная база. Присутствие персонала

А.А. Шахмаматьев [(е) 69] выделяет следующие критерии для признания факта наличия постоянного представительства: место деятельности (структура субъекта); осуществление в этом месте коммерческих и производственных операций, проведение сделок; регулярность осуществления деятельности.

Агентский вид постоянного представительства

В современной доктрине крайне мало внимания уделяется обоснованию и правовой природе постоянного представительства агентского вида. Часто суть понятия подменяется признаками зависимых агентов. По мнению К.Е. Викулова [(е) 10], в основе концепции лежит принцип зависимости, выраженный в смешении коммерческих интересов агента и иностранной организации-принципала. Если

в результате такого смешения агент преследует не столько свои собственные интересы, сколько интересы принципала, и осуществляет его основную коммерческую деятельность, у иностранной организации образуется достаточная экономическая связь с государством - источником доходов для возникновения постоянного представительства.

В целях определения деятельности организации, приводящей к образованию постоянного представительства, через лиц, находящихся в иностранном государстве, в Модельной конвенции ОЭСР используется ряд признаков (отличающихся от признаков для постоянного представительства основного вида).

Зависимыми агентами могут выступать и физические, и юридические лица, а также иные формы объединения лиц. Зависимыми агентами могут быть как резиденты, так и нерезиденты государства ведения деятельности [(д) 1]. На практике агентский вид постоянного представительства чаще всего применяется к сотрудникам иностранной организации или физическим лицам, действующим от ее имени по гражданско-правовым договорам или доверенности. Существует также практика признания зависимыми агентами компаний-дистрибьюторов [(е) 10].

Зарубежные и российские специалисты выделяют следующие признаки постоянного представительства агентского вида: статус агента; объем агентских полномочий; пространственная определенность; юридическая зависимость; коммерческая зависимость; критерий обычной деятельности; регулярность; предпринимательский характер деятельности.

Для образования постоянного представительства зависимый агент должен быть уполномочен представлять интересы иностранной организации и иметь полномочия на заключение или согласование существенных условий договоров от ее имени. Форма авторизации действий агента роли не играет, полномочия могут быть предоставлены агенту в рамках трудовых отношений или по гражданско-правовому договору [(д) 24]. Это принципиально отличает признаки агентского вида постоянного представительства от основного, когда полномочия персонала не имеют значения. Агент, действуя для принципала, должен вовлекать последнего в бизнес в иностранном государстве. Экономически это проявляется в заключении агентом договоров, составляющих основную коммерческую деятельность принципала. Для целей постоянного представительства не учитываются полномочия агента на заключение договоров административного характера (например, заключение договора аренды, трудовых или гражданско-правовых договоров с сотрудниками).

В соответствии с подходом Модельной конвенции ОЭСР заключение договоров не рассматривается с формальной юридической позиции. Например, агент может формально не иметь юридических полномочий на представление интересов иностранной организации, но полномочия могут следовать из контекста отношений. Если деятельность агента впоследствии одобряется и имеет юридические последствия для принципала, такая деятельность приводит к образованию постоянного представительства [(д) 1].

Если агенты договариваются в отношении существенных условий договора (предмета договора, срока доставки товара или оказания услуг, цены, скидок и т.д.), при этом договор формально подписывается за границей, такая деятельность тоже приводит к образованию постоянного представительства. К. Фогель указывает, что согласно интерпретации положений Модельной конвенции ОЭСР в подобных обстоятельствах должен применяться принцип приоритета содержания над формой, поэтому постоянное представительство возникает вне зависимости от формальных отношений сторон [(д) 50].

Если агент уполномочен только предлагать контрагентам вступать в договорные отношения с принципалом, а существенные условия будут оговариваться и договоры будут подписываться принципалом, то деятельность агента не рассматривается как приводящая к образованию постоянного представительства.

Агент должен фактически использовать свои полномочия и осуществлять их на регулярной основе. Если агент в течение длительного времени имеет полномочия на заключение договоров от имени и в интересах принципала, но фактически этими полномочиями не пользуется, то постоянное представительство не образуется. Критерий регулярности исполнения агентом своих полномочий нужно оценивать исходя из конкретной ситуации с учетом специфики отрасли, сезонных и климатических факторов и т.д. Например, агент по продаже электробытовой техники будет заключать договоры чаще, чем лицо, действующее в интересах продавца авиационной техники [(е) 52]. По мнению К. Фогеля [(д) 50], регулярность заключения сделок должна оцениваться с позиций того, что является нормальным или обычным для данной сферы бизнеса.

Разовое осуществление агентом своих полномочий даже в отношении крупной сделки не может быть признано регулярными полномочиями, следовательно, не приведет к возникновению признаков постоянного представительства.

Только агенты, являющиеся зависимыми по отношению к иностранной организации, могут создавать для нее постоянное представительство. Для определения юридической самостоятельности агента необходимо проанализировать его права и обязанности по отношению к принципалу. Если

принципал может давать детальные инструкции относительно деятельности агента и контролировать его деятельность на основании должностного положения, условий договора и т.д., агент будет признан независимым.

В России постоянным представительством иностранной организации также может быть признана не только самостоятельная деятельность этой иностранной организации, но и ее деятельность через иное лицо (организацию или физическое лицо). Например, в соответствии с п.9 ст. 306 НК РФ иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории РФ от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий (в частности, ценой контракта, условий поставки) от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для иностранной организации (зависимый агент) [(а) 3].

Понятие "зависимый агент" отличается от понятия "взаимозависимое лицо", определяемое в соответствии с частью первой НК РФ.

Для того чтобы деятельность лица, представляющего интересы иностранной организации в России, могла быть квалифицирована как постоянное представительство иностранной организации, необходимо наличие в совокупности следующих признаков. Во-первых, такая деятельность (т.е. деятельность через иное конкретное лицо) для иностранной организации должна отвечать признакам постоянного представительства, т.е. осуществляться регулярно, иметь предпринимательский характер при наличии места ее осуществления. Во-вторых, лицо, представляющее интересы иностранной организации в России, должно действовать от имени этой иностранной организации, иметь и регулярно использовать полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий, причем такая его деятельность в интересах иностранной организации не должна соответствовать его основной (обычной) деятельности.

О.Ю. Коннов [(е) 29] указывает, что согласование существенных условий контрактов выступает среди прочих важным критерием в определении зависимого агента. В связи с этим следует проводить различие между заключением договоров и вспомогательной деятельностью. Если существенные условия договора согласованы агентом, то подписания договора головным офисом компании за границей недостаточно для избежания создания постоянного представительства.

Вместе с тем деятельность по подготовке к подписанию договоров - подготовка помещений, рассылка документов, согласование дат встреч, выполнение исключительно административных полномочий - не удовлетворяет требованиям существенности полномочий агента и не будет признана постоянным представительством.

Исполнение агентом формальной процедуры подписания контракта по поручению иностранной организации само по себе также не удовлетворяет данному критерию.

Иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории РФ через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

По общему правилу независимые агенты не создают постоянного представительства до тех пор, пока не выходят за рамки своей обычной деятельности. Данный критерий следует понимать таким образом, что независимый агент, ведущий необычную, несвойственную для себя и для его сферы бизнеса деятельность, создает для принципала постоянное представительство. Например, если аудиторская фирма представляет интересы иностранной компании по организации туристических услуг (т.е. выполняет функции туристического агентства), то эти действия могут быть признаны выходящими за рамки ее обычной деятельности. В данном случае может быть установлено наличие постоянного представительства иностранной организации, даже если во всем остальном агент - аудиторская компания - удовлетворяет требованиям независимого агента.

Взаимозависимое с иностранной организацией лицо, осуществляющее деятельность на территории РФ, при отсутствии признаков зависимого агента также не рассматривается как постоянное представительство этой иностранной организации в России.

Дочерняя компания иностранной организации, созданная в соответствии с законодательством РФ, сама по себе не может рассматриваться как постоянное представительство своей основной (материнской) компании, несмотря на то что деятельность такой дочерней компании осуществляется под общим руководством и контролем материнской компании. Тем не менее подобная дочерняя компания может быть постоянным представительством материнской компании, если она в силу договорных отношений с материнской компанией имеет и регулярно использует полномочия на ведение других видов деятельности от ее имени и обладает всеми другими признаками зависимого агента.

Понятие "зависимый агент" введено и определено в налоговом законодательстве с момента

вступления в действие гл. 25 НК РФ. Это обстоятельство важно для правильного применения отдельных положений соглашений об избежании двойного налогообложения, в которых деятельность зависимого агента тоже рассматривается как приводящая к образованию постоянного представительства, но не определен и не раскрыт сам термин "зависимый агент". Вместе с тем методика определения налоговой базы в случае признания деятельности зависимого агента приводящей к образованию постоянного представительства иностранной организации не установлена. В связи с этим можно предположить, что налоговую базу в таком случае следует определять общеустановленным способом как разницу между доходами, полученными в связи с деятельностью через постоянное представительство, и расходами, понесенными этим постоянным представительством.

Однако в преобладающем числе случаев признания постоянного представительства агентского типа этот метод определения налоговой базы неприемлем в силу как объективных, так и субъективных факторов, включая вопросы готовности и возможности иностранной организации предоставить информацию из своего учета в объеме, необходимом для исчисления прибыли прямым методом, вопросы сохранения конфиденциальности этой информации и вопросы возложения бремени административной ответственности в отношении правомерности исчисления налогооблагаемой прибыли. Представляется, что в подобных случаях следовало бы применять условные, расчетные способы определения части прибыли, которая могла бы быть связана с деятельностью иностранной организации через зависимого агента, стать результатом его деятельности.

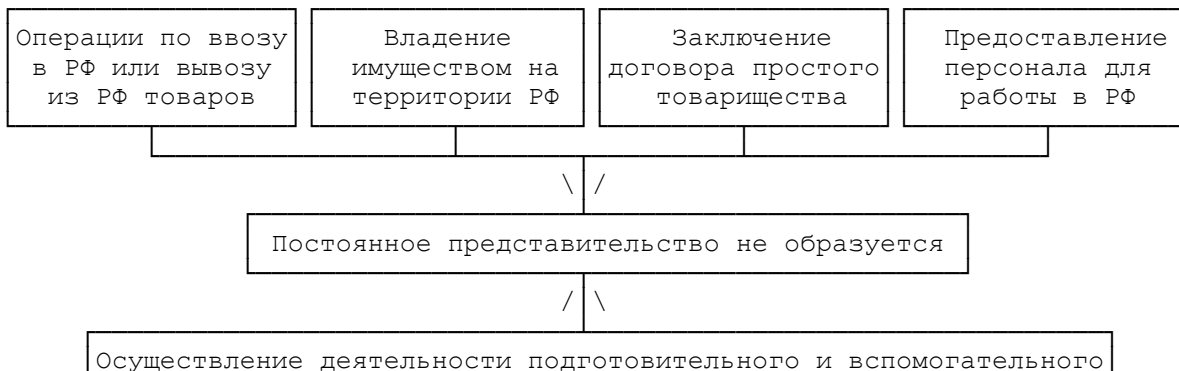
Существуют и проблемы технического характера, затрудняющие администрирование постоянного представительства агентского вида в налоговых органах. В их числе можно назвать учет зависимых агентов в налоговых органах на основании уведомлений, не предусматривающий присвоение идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) иностранной организации, невозможность вследствие этого открытия налоговым органом карточки лицевого счета по учету налоговых поступлений.

Как показывает практика, признание постоянного представительства агентского вида в РФ из-за недостаточной четкости положений законодательства в этой части развития не получило. Налоговые органы и обращающиеся к ним зависимые агенты по обоюдному согласию предпочитают убедить иностранную организацию открывать отделение в России и признавать его постоянным представительством основного вида.

3.3. Виды и характер деятельности, исключающие постоянное представительство

НК РФ устанавливает ряд обстоятельств, при наличии которых самих по себе, т.е. при отсутствии признаков постоянного представительства, постоянное представительство не может считаться образованным. В их числе: факты ведения иностранной организацией деятельности подготовительного и вспомогательного характера; факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, иным имуществом на территории РФ; факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично на территории РФ; факт предоставления иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен; факт совершения иностранной организацией операций по ввозу в Россию или вывозу из России товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов [(а) 3] (рис. 3.1).

Виды деятельности иностранной организации, исключающие образование постоянного представительства



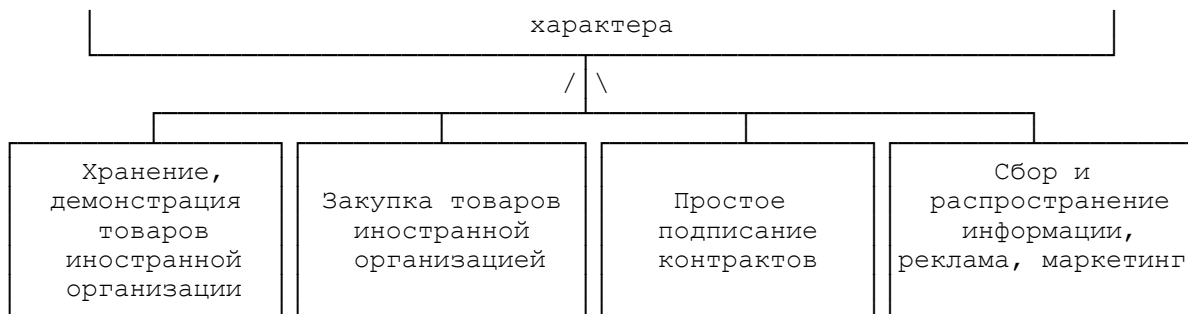


Рис. 3.1

Тем не менее в случаях, когда указанные обстоятельства начинают приобретать признаки постоянного представительства, они, в соответствии со ст. 306 НК РФ, могут рассматриваться для иностранной организации как приводящие к образованию постоянного представительства в РФ.

Подготовительная и вспомогательная деятельность

Осуществление иностранной организацией на территории РФ деятельности подготовительного и вспомогательного характера не рассматривается как постоянное представительство. К деятельности подготовительного и вспомогательного характера, в частности, относятся:

- **использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;**
- **содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки до начала такой поставки.**

Если иностранная организация хранит товары, являющиеся собственностью этой иностранной организации, на складах или в любых других помещениях, предназначенных либо приспособленных для хранения товаров, которыми она владеет или которые арендует, то такая деятельность не рассматривается как постоянное представительство. Деятельность по демонстрации товаров на выставках и ярмарках, цель которой состоит в привлечении новых покупателей, распространении информации о товарах, их производителях, местах возможного приобретения также не рассматривается как постоянное представительство. Вместе с тем, если выставочные помещения используются для заключения договоров продажи товаров, наличие постоянного представительства может быть признано;

- **содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией.**

Данное правило означает, что приобретение товаров иностранной организацией в целях их последующего вывоза за пределы России не приводит к образованию постоянного представительства. Тем не менее если закупленные в России товары будут продаваться на ее территории, то такая деятельность может быть квалифицирована как постоянное представительство [(е) 28];

- **содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора и (или) распространения информации, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации.**

Данное правило может применяться к представительским офисам иностранных организаций, цель деятельности которых заключается в сборе информации о стране, условиях предпринимательства, налоговом законодательстве и другой информации общего характера, предназначенной только для этой иностранной организации. Оно применимо также к корреспондентским пунктам зарубежных средств массовой информации, которые ведут в России только сбор информации, а редактируется, перерабатывается и публикуется собранный материал за пределами России;

- **содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.**

Определения подготовительной и вспомогательной деятельности в НК РФ нет. Вместе с тем по смыслу норм п. 4 ст. 306 НК РФ для того чтобы факты осуществления иностранной организацией на территории России указанной ранее деятельности могли рассматриваться как не приводящие к образованию постоянного представительства, такая деятельность должна осуществляться исключительно в пользу самой иностранной организации, а не в пользу иных лиц, такая деятельность не должна составлять значительную часть бизнеса иностранной организации и не должна быть идентична основной деятельности иностранной организации. Под основной деятельностью обычно понимается

деятельность, являющаяся существенной и важной в соответствии с содержанием предпринимательских целей и задач организации [(б) 8]. Например, если иностранная организация содержит в России постоянное место деятельности для распространения рекламы, будучи при этом рекламным агентством, то такая деятельность для данной иностранной организации квалифицируется как ее основная (обычная) деятельность, которая может рассматриваться в качестве приводящей к образованию постоянного представительства в России при наличии его признаков.

Из изложенного видно, что одна и та же деятельность может быть подготовительной или вспомогательной для одного лица и основной - для другого. В связи с этим деятельность должна квалифицироваться применительно к каждому отделению иностранной организации в отдельности в зависимости от функционального существа ее основной деятельности.

Содержание постоянного места деятельности в России специализированными информационными агентствами в целях сбора, обработки и перепродажи информации клиентам на основе анализа функционального существа деятельности может считаться постоянным представительством. Так, в 2010 г. в Арбитражном суде г. Москвы рассматривалось дело о признании постоянным представительством московского представительства иностранной компании "Блумберг Эл-Пи", которая является специализированным информационным агентством и занимается реализацией информации, предоставляя клиентам доступ к специальным аналитическим компьютерным программам по оценке финансовых продуктов и электронным базам финансовой информации и новостям. Цель деятельности московского представительства компании "Блумберг Эл-Пи" заключается в сборе информации новостного характера и подготовке на базе собранной информации аналитического материала (статей) для последующей передачи в головной офис компании.

Принимая решение о наличии постоянного представительства компании в России, суд основывался именно на функциональном анализе деятельности ее московского представительства: были изучены штатное расписание московского представительства, функциональные обязанности всех сотрудников представительства, содержание подготавливаемых ими аналитических материалов. Приняв во внимание то, что деятельность московского представительства компании "Блумберг Эл-Пи" сводилась не только к сбору информации новостного характера, но и к подготовке аналитического материала (статей) для передачи в головной офис компании, суд признал наличие постоянного представительства в деятельности компании [(г) 7].

Подготовительный характер деятельности и вспомогательный характер деятельности следует различать. Так, под подготовительной деятельностью мы обычно понимаем действия, направленные на подготовку, создание или обеспечение условий хозяйствования, которые предшествуют началу основной деятельности. В целях правильной квалификации наличия постоянного представительства и соответственно периода, в котором у иностранной организации возникают налоговые обязательства, следует четко установить момент окончания подготовительной деятельности и начала ведения основной деятельности организации [(е) 28].

Вспомогательная деятельность может вестись параллельно с основной деятельностью организации сколь угодно долго и включать в себя действия, которые непосредственно не направлены на достижение основных целей и задач организации, но необходимы для их достижения.

Понятия подготовительной деятельности и вспомогательной деятельности впервые появились в российском налоговом законодательстве в связи с вступлением в действие гл. 25 НК РФ, однако для большей части иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России, они не новые. Практически каждое из применяющихся в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами соглашений об избежании двойного налогообложения содержит определение этого понятия, включающее в себя аналогичный перечень видов деятельности, не считающихся постоянным представительством, как это теперь установлено в НК РФ. В связи с этим особое практическое значение имеет введение понятий подготовительной деятельности и вспомогательной деятельности как не образующей постоянного представительства для иностранных организаций - резидентов государств, с которыми у Российской Федерации не заключено соглашение об избежании двойного налогообложения.

Имущество на территории Российской Федерации

По общему правилу факт владения иностранной организацией любым имуществом на территории России, включая ценные бумаги, доли в капитале российских организаций, сам по себе не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства. Однако использование такого имущества в коммерческих целях может создавать признаки и соответственно постоянное представительство для иностранной организации. Так, если иностранная организация через имеющееся представительство осуществляет регулярную, на постоянной основе деятельность, связанную со сдачей имущества в аренду (например, проводит поиск потенциальных арендаторов, заключает с ними договоры аренды, заключает договоры проведения текущего ремонта и поддержания помещений в нормальном состоянии), то такая деятельность иностранной организации может привести к образованию

постоянного представительства и соответственно к возникновению обязанности иностранной организации по уплате налога на прибыль организаций в РФ.

В том случае, когда сдача в аренду имущества иностранной организации в России не связана с находящимся в России представительством иностранной организации и не осуществляется при его посредничестве либо такое посредничество или деятельность не имеет регулярного характера, оснований рассматривать факт сдачи имущества в аренду сам по себе, как приводящий к образованию постоянного представительства, нет [(б) 8].

Участие в договоре простого товарищества

Факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории РФ, сам по себе не может рассматриваться для иностранной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в России.

Постоянное представительство не образуется, если иностранная организация в рамках договора о совместной деятельности не занимается самостоятельной предпринимательской деятельностью либо деятельностью через зависимого агента в России, приводящей к образованию постоянного представительства.

По смыслу положений НК РФ российские участники договора о совместной деятельности в рамках ее ведения сами по себе не являются зависимыми агентами, если не имеют особых дополнительных договорных отношений с иностранной организацией, в результате которых создаются правовые последствия для иностранной организации, и если деятельность первых не удовлетворяет установленным ст. 306 НК РФ признакам зависимого агента.

Вместе с тем, если в соответствии с договором о совместной деятельности иностранная организация самостоятельно либо через иное лицо, являющееся зависимым агентом данной иностранной организации, осуществляет предпринимательскую деятельность в России, удовлетворяющую критериям, установленным ст. 306 НК РФ, постоянное представительство может быть образовано.

Предоставление персонала для работы в Российской Федерации

Факт предоставления иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации при отсутствии признаков постоянного представительства, как следует из НК РФ, не может рассматриваться в качестве приводящего к образованию постоянного представительства иностранной организации, предоставившей персонал, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен.

Постоянное представительство не образуется, если деятельность ограничивается предоставлением услуги по подбору и командированию в Россию специалистов определенной квалификации в соответствии с договором о предоставлении персонала, причем иностранная организация не принимает обязательств по оказанию каких бы то ни было иных услуг и не несет ответственности за качество выполняемой командированными специалистами работы. Подтверждением факта оказания по названным договорам только услуг по предоставлению персонала могут быть акты (протоколы) приемки-передачи услуг, а также выставленные и оплаченные на соответствующие суммы счета, предусматривающие компенсацию расходов иностранной организации, связанных с деятельностью предоставленных специалистов (расходов по их заработной плате, найму жилых помещений, командировочных и других подобных расходов).

Соглашения о предоставлении персонала следует отличать от соглашений по оказанию услуг. Этот вопрос очень важен для квалификации постоянного представительства, поскольку оказание услуг на территории РФ, осуществляемое на регулярной основе, соответствует критериям постоянного представительства иностранной организации.

На практике налоговые органы применяют "сигнальный" критерий, по достижении которого вне зависимости от всех других условий договора деятельность иностранной организации по предоставлению персонала потребует дополнительного, детального рассмотрения на предмет наличия постоянного представительства.

Считается, что суммы платежей за услуги по предоставлению персонала должны примерно соответствовать суммам заработной платы, установленной для этого персонала, увеличенным на расходы, понесенные организацией по командированию специалистов, и обоснованного вознаграждения за эти услуги, причем между указанными суммами не должно быть значительного расхождения.

Если между суммами, которые будут переводиться иностранной организации за предоставление персонала, и суммами заработной платы, установленной для этого персонала, будет значительное несоответствие (в размере 10% и более от последней из названных сумм), то квалификация такой

деятельности организации потребует дополнительного анализа и может быть квалифицирована как приводящая к образованию постоянного представительства в России [(б) 8].

Следует заметить, что автоматическое признание наличия постоянного представительства при достижении "сигнального" критерия не происходит, но налоговый орган проведет детальный анализ фактически осуществляемой деятельности на предмет наличия постоянного представительства.

Вместе с тем не решен вопрос в отношении того, на ком будет лежать бремя администрирования налоговых обязательств по налогу на прибыль в случае признания наличия постоянного представительства иностранной организации, осуществляющей деятельность в России с использованием договоров о предоставлении персонала. Как правило, такие договоры содержат специальную оговорку о том, что командированный персонал, нанятый для работы в российскую организацию, не имеет полномочий представлять иностранную организацию и ее интересы, следовательно, не имеет полномочий совершать действия, вытекающие из обязанностей этой организации как налогоплательщика (например, постановку на учет в налоговом органе РФ, ведение налогового учета, администрирование налоговых обязательств в целом). Думается, что в таких случаях иностранная организация должна уполномочить какое-либо лицо на совершение указанных действий от ее имени, однако механизм оповещения иностранной организации о факте наличия у нее постоянного представительства также не совсем понятен.

По общему правилу налогоплательщик - иностранная организация самостоятельно определяет наличие постоянного представительства и представляет налоговую декларацию, предварительно определив свой налоговый статус. В рассматриваемой ситуации возможность квалифицировать налоговый статус иностранной организации делегируется налоговому органу, который может это осуществить на основе информации, полученной у лица, выплачивающего доход иностранной организации, а также на основе дополнительно затребованной у иностранной организации информации о величине заработной платы командированного персонала, затрат организации на его командирование и обустройство и т.д. Все эти обстоятельства свидетельствуют о том, что описываемый случай относится к контрольной составляющей работы налоговых органов.

Операции по ввозу или вывозу товаров с территории России

Факт ведения иностранной организацией операций по ввозу в Россию или вывозу из России товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, сам по себе также не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства этой организации в России.

Очевидно, что этот пункт по определению охватывает случаи заключения контрактов на поставку товаров в Россию (вывоз товаров из России) непосредственно самой иностранной организацией, когда контракты подписывают сотрудники головного офиса иностранной организации за границей либо в России на основании детальных письменных указаний иностранной организации. В тех случаях, когда сотрудники российского представительства иностранной организации подписывают такого рода контракты по поручению иностранной организации, но при этом никоим образом не участвуют в их заключении, оговаривании существенных условий и реализации этих контрактов, такая деятельность тоже не может считаться приводящей к образованию постоянного представительства иностранной организации в России.

Многие иностранные организации, ввозящие свои товары в Россию, организуют свою деятельность в России таким образом, что сотрудники их российских представительств на постоянной основе (регулярно) участвуют в маркетинге, оговаривании существенных условий контрактов (например, цены контракта, условий поставки товаров), участвуют в подготовке к подписанию контрактов, подписывают контракты, растаможивают товары, сопровождают товары или способствуют их доставке до покупателей и занимаются другой деятельностью, связанной с этими контрактами.

Если подобная деятельность превышает определенный уровень, после которого она уже не может квалифицироваться как простое представление и защита интересов иностранной организации вне ее местонахождения в гражданско-правовом смысле, эта деятельность может считаться приводящей к образованию постоянного представительства.

Аналогичная ситуация была рассмотрена ВАС РФ, который признал деятельность представительства американской компании в России, связанную с реализацией товаров этой компанией по внешнеторговым контрактам, но превосходящую выполнение функций простого представления и защиты интересов иностранной организации, осуществляемой через постоянное представительство и подлежащей налогообложению в России в части получаемой в результате деятельности представительства прибыли. Решение, нашедшее отражение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 12 мая 1998 г. N 3973/97 [(г) 1], принималось в соответствии с нормами законодательства РФ, действовавшего задолго до вступления в силу гл. 25 НК РФ. Вместе с тем положения, содержащиеся в гл. 25 НК РФ, в этой части принципиально не отличаются от положений действовавшего ранее законодательства, что может служить подтверждением правильности рассуждений авторов учебного

пособия.

И наконец, если ввезенные в Россию товары продает иностранная организация с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов (в том числе таможенных) и такая деятельность имеет регулярный характер, то по общему определению постоянного представительства эта деятельность приводит к образованию постоянного представительства.

Иностранная организация квалифицируется как имеющая постоянное представительство в случае, если она выполняет поставки с территории РФ принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории РФ или под таможенным контролем.

Образование постоянного представительства в этом случае связано с поставками товаров, принадлежащих иностранной организации. Причем эти поставки, чтобы отвечать критериям постоянного представительства, данным в ст. 306 НК РФ, должны осуществляться на регулярной основе как вид предпринимательской деятельности.

Согласно нормам НК РФ, относящимся к договору поставки, иностранная организация будет считаться осуществляющей поставки, если она на основании возмездного договора передает находящиеся на таможенной территории РФ товары, полученные в результате переработки на таможенной территории или под таможенным контролем, покупателю или указанному им лицу либо перевозчику для вручения перечисленным лицам до момента вывоза товаров с таможенной территории РФ.

Следовательно, иностранная организация, передавшая товары для переработки на территории РФ и вывозящая готовую продукцию за пределы таможенной территории РФ для собственных нужд, не рассматривается как осуществляющая деятельность в России через постоянное представительство.

3.4. Объект налогообложения по налогу на прибыль организаций

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, объект налогообложения, как это установлено ст. 307 НК РФ, складывается из следующих составляющих:

- дохода, полученного иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории РФ через ее постоянное представительство, уменьшенного на величину произведенных этим постоянным представительством расходов;

- дохода иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в России за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

- других доходов от источников в России, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ, относящихся к постоянному представительству.

Российские правила налогообложения постоянных представительств соответствуют концепции отдельного и независимого предприятия, утвержденной ОЭСР.

Статьей 307 НК РФ определены особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, а в отношении специально не оговоренных в этой статье положений применяются общие, установленные гл. 25 НК РФ положения.

Объект налогообложения определяется следующим образом:

$$\Pi_{pe} = [D_{pe} - P_{pe}] + [D_{pr} - P_{pr}] + D_k, \quad (3.1)$$

где Π_{pe} - прибыль постоянного представительства; D_{pe} , D_{pr} , D_k - соответственно доходы постоянного представительства; доходы от продажи и использования имущества постоянного представительства; другие доходы от источников в РФ, относящиеся к постоянному представительству; D_k , P_{pr} - соответственно расходы постоянного представительства и расходы, связанные с получением доходов от продажи и использования имущества постоянного представительства.

3.5. Основные принципы отнесения доходов к постоянному представительству

В соответствии с налоговым законодательством РФ и положениями соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества Россия обладает правом облагать только ту часть прибыли иностранной организации, которая непосредственно связана с ее деятельностью через

постоянное представительство и может быть зачислена этому постоянному представительству. В российской правоприменительной практике определение прибыли, относящейся к постоянному представительству, основано на правиле, предусмотренном соглашениями об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, гласящем, что прибыль, начисляемая постоянному представительству, должна соответствовать той, которую бы получило отдельное и независимое предприятие, занятое той же или подобной деятельностью в тех же или подобных условиях.

Такой подход соответствует международной практике и обеспечивается наличием в законодательстве положения о том, что к доходам постоянного представительства относятся только доходы, связанные с осуществлением деятельности этим постоянным представительством.

Распределение доходов между подразделениями иностранной организации

Если не представляется возможным прямо определить доход иностранной организации, связанный с ее деятельностью в России, например, когда реализация продукции, произведенной отделениями иностранной организации в разных государствах, одним из которых является Россия, осуществляется головным офисом иностранной организации или любым ее отделением в третьем государстве, такой доход пропорционально распределяется и частично "передается" отделению в России [(б) 8].

Необходимость распределения дохода и его "передачи" российскому отделению может возникнуть в следующей ситуации. Например, американская корпорация создала на территории РФ филиалы. Цель создания филиалов корпорации - наем высококвалифицированных программистов для проведения работ по созданию отдельных модулей программ для головного офиса в США, который, используя эти модули, создает итоговый программный продукт и реализует его на территории иностранных государств. Таким образом, филиалы корпорации, созданные на территории РФ, выполняют одну из стадий работ по созданию программных продуктов, реализуемых корпорацией. То, что готовая продукция в виде программных средств не продается в России, а реализуется корпорацией на территории иностранных государств, не изменяет предпринимательского характера деятельности ее филиалов в России и возникновения обязанности по уплате налога на прибыль организаций.

Факт получения за выполненные работы, оказанные услуги выручки или вознаграждения именно на территории РФ не является критерием в определении понятия "постоянное представительство" ни в соответствии с НК РФ, ни в соответствии с российско-американским договором об избежании двойного налогообложения.

Необходимость пропорционально распределять доходы иностранной организации между ее подразделениями возникает также в случае признания постоянного представительства в отношении деятельности иностранной организации, связанной с поставками товаров по внешнеторговым контрактам.

В случае, о котором идет речь, постоянному представительству не может быть зачислен весь валовой доход иностранной организации, полученный при реализации в России товаров по внешнеторговому контракту, поскольку сам товар - предмет контракта - образовался не в результате деятельности постоянного представительства. Соответственно, эти доходы не могут учитываться при расчетах налоговых обязательств иностранных организаций, которые возникают в связи с осуществлением деятельности постоянного представительства.

Из валового дохода, полученного в результате продажи товаров по внешнеторговому контракту, необходимо выделить определенную долю, которая может быть отнесена исключительно на маркетинг, сопровождение грузов и т.д., т.е. на деятельность, которую непосредственно ведет постоянное представительство.

В таких ситуациях доход, распределяемый головным офисом своему отделению в России, исчисляется на основе принятой и закрепленной в документах головного офиса методики распределения мирового дохода иностранной организации между ее зарубежными подразделениями.

В зависимости от того, какие показатели заложены головным офисом иностранной организации в методике распределения доходов, доля дохода российского отделения организации рассчитывается на основании документов, подтверждающих эти конкретные показатели. Такие документы или выписки из них, подписанные руководителем головного офиса, должны быть представлены в налоговый орган РФ по месту постановки на учет отделения иностранной организации. Например, если в соответствии с правилами ведения учета, принятыми иностранной организацией, мировой доход этой организации распределяется между ее иностранными подразделениями пропорционально численности персонала, то для исчисления дохода, передаваемого отделению, необходимы наличие выписки из распорядительного документа иностранной организации, устанавливающего такой метод распределения, сведения об общей численности сотрудников иностранной организации и численности сотрудников ее отделения в РФ, декларация иностранной организации о доходах, представляемая в государстве ее постоянного

местопребывания (или выписка из нее), и др.

Операции по финансированию отделения в целях налогообложения по общему правилу, принятому в международной практике, не учитываются. Вместе с тем, как справедливо отмечает О.Ю. Коннов [(е) 29], если головной офис и его отделение, являющееся постоянным представительством, вступают в отношения, характерные для принципала и посредника, в данном случае, несмотря на то что с гражданско-правовой точки зрения эти отношения не могут быть признаны сделками, финансирование отделения головным офисом (в разных формах) на осуществление таких действий в целях налогообложения может быть признано доходом постоянного представительства, по существу, аналогичным комиссионному вознаграждению.

На практике могут также возникать вопросы, связанные с отнесением прибыли к постоянному представительству иностранной организации в России, например, когда организация имеет несколько отделений в разных регионах России, каждое из которых оказывает услуги своим контрагентам, тоже находящимся в разных регионах, в том числе в тех, где существует отделение этой иностранной компании, не имеющее отношения к оказанию конкретных услуг другим отделением.

При решении вопроса об отнесении прибыли к тому или иному представительству какой-либо иностранной компании в России необходимо исходить из того, что независимо от местонахождения заказчика прибыль относится к представительству, фактически оказывающему услуги, с учетом места их оказания, продолжительности нахождения на территории субъекта РФ и т.д.

Правила причисления пассивных доходов

По общему правилу помимо выручки от реализации продукции (работ, услуг), доходов от отчуждения имущества и имущественных прав к отделению иностранной организации могут относиться и не связанные непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) доходы. Такие доходы поименованы в п. 1 ст. 309 НК РФ. В их числе брутто-суммы (до удержания налогов у источника) дивидендов, полученных из российских источников (включая дивиденды по ценным бумагам, числящимся в активах отделения); брутто-суммы процентов, полученных по долговым обязательствам любого рода; брутто-суммы доходов от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности (лицензионных доходов, роялти), включая доходы от использования авторских прав, изобретений, торговых марок и т.п.; брутто-суммы доходов от сдачи в аренду, включая лизинг и прокат, имущества отделения, а также имущества иностранной организации, находящегося на территории РФ и непосредственно связанного с деятельностью отделения, и другие доходы.

Причисляя доходы, указанные в ст. 309 НК РФ, к доходам постоянного представительства, следует исходить из того, что каждый из таких доходов действительно может быть внереализационным доходом постоянного представительства, а может быть получен головным офисом иностранной организации вне всякой связи с ее деятельностью через постоянное представительство.

Любой такой доход должен рассматриваться отдельно в целях определения того, может ли он быть включен в прибыль, относящуюся к постоянному представительству, или нет на основе фактически имеющейся информации об активах (капитале) постоянного представительства. Прибыль (доходы) обычно относится к постоянному представительству, только если прибыль (доходы) получена от основных средств, используемых постоянным представительством, или от деятельности, в которой оно занято, или от инвестиций, источником которых являются активы постоянного представительства. Например, практически всеми международными соглашениями об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, заключенными Российской Федерацией с иностранными государствами, предусматривается, что налогообложение лицензионных платежей в стране - источнике дохода возможно только в случае осуществления лицом, обладающим фактическим правом на получение такого вознаграждения (роялти), деятельности через постоянное представительство и при этом при наличии реальной связи таких прав, в отношении которых выплачивается лицензионное вознаграждение, с указанным постоянным представительством. Подобная "реальная связь" существует, если соответствующий объект авторского права, являющийся предметом лицензионного соглашения, создан постоянным представительством или приобретен им.

Передача иностранными организациями авторских прав российским организациям за вознаграждение сама по себе не приводит к образованию постоянного представительства иностранной организации в России, если только такая деятельность (проведение переговоров, заключение лицензионных соглашений) не осуществляется через отделение в России.

В рамках реализации лицензионных соглашений постоянное представительство может также возникнуть в случае регулярного оказания услуг на территории РФ, например, по обучению персонала этих российских организаций, поддержке и сопровождению программного обеспечения.

Во всех случаях налогообложению подлежит только та часть прибыли, которая может быть отнесена к постоянному представительству. В рассматриваемом случае такой прибылью является прибыль от оказания указанных услуг сотрудниками отделения.

Применяемый в России подход причисления постоянному представительству пассивных доходов теоретически соответствует современному подходу ОЭСР "отсутствие силы притяжения".

3.6. Признание расходов постоянного представительства

В целях обложения налогом на прибыль организаций иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство, уменьшает полученные доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, доходы от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом на сумму произведенных этим постоянным представительством расходов, связанных с получением указанных доходов. Такие расходы должны быть обоснованными, т.е. должны быть экономически оправданными затратами, оценка которых выражена в денежной форме, а также должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Требование об оформлении документов в соответствии с законодательством РФ распространено на операции, совершаемые непосредственно отделением иностранной организации, находящимся на территории РФ [(б) 8]. Расходы, понесенные в иностранных государствах на цели российского отделения иностранной организации, принимаются к вычету, если они подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством или обычаями делового оборота соответствующего иностранного государства.

При исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству, затраты иностранной организации, как и доходы, принимаются в той части, которая относится к данному постоянному представительству. При этом также не важно, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с осуществлением деятельности иностранной организации через ее постоянное представительство в России [(б) 8].

Расходы постоянного представительства

Состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль иностранных организаций, занимающихся деятельностью через постоянное представительство, определяется в том же порядке, что и для организаций, являющихся юридическими лицами по российскому законодательству, и установлен соответствующими статьями гл. 25 НК РФ.

К расходам постоянного представительства, в частности, относятся:

- затраты на оплату труда сотрудникам отделения и привлеченным лицам. Такие затраты, например, включают в себя оплату профессиональных услуг иностранных менеджеров, консультантов, бухгалтеров, юристов (management fees, consultant fees, agency fees, service fees) и российских физических лиц, работающих по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера;
- затраты на приобретение со стороны сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, затраты на приобретение природного сырья, топлива и энергии;
- затраты на оплату услуг и работ производственного характера, выполненных сторонними организациями и субподрядными организациями;
- затраты на аренду производственных помещений и другого амортизируемого имущества, используемых в производственных целях;
- затраты по операциям финансового лизинга;
- затраты на осуществление платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (лицензионные платежи) российским организациям;
- затраты в брутто-сумме платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (лицензионные платежи) иностранным юридическим лицам (до удержания налогов у источника);
- командировочные расходы;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- представительские расходы;
- расходы на рекламу;
- амортизация;
- затраты на выплату процентов по долговым обязательствам любого вида постоянного представительства иностранной организации;
- другие расходы, связанные с производством и реализацией, а также внереализационные расходы и убытки, приравненные в целях налогообложения к внереализационным расходам.

Ряд расходов, признаваемых в целях налогообложения, имеет некоторые особенности при их отнесении на расходы как российских организаций, так и постоянного представительства иностранной организации.

Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания

сотрудничества, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 4% расходов постоянного представительства на оплату труда за отчетный (налоговый) период.

Некоторые виды расходов на рекламу, кроме поименованных в НК РФ, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

Суточные и (или) полевое довольствие, выплачиваемые сотрудникам постоянного представительства в связи со служебными командировками, принимаются в расходах в пределах норм, утвержденных Правительством РФ.

Командировочные расходы работников головного офиса иностранной организации, а также сотрудников иных иностранных организаций в связи с командировками в представительство организации на территории РФ не включаются в состав расходов постоянного представительства в целях налогообложения.

Расходы в виде процентов, начисленных по долговым обязательствам любого вида, признаются в целях налогообложения при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях. Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по долговому обязательству, выданному в том же квартале на сопоставимых условиях. Проценты по полученным заемным средствам относятся к расходам с учетом особенностей, установленных ст. 269 НК РФ.

Расходы на выплату процентов по долговым обязательствам включаются в состав расходов вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего или инвестиционного). Например, расходы в виде процентов по долгосрочным инвестиционным кредитам, использованным для приобретения или при сооружении объекта основных средств или ценных бумаг, не включаются в первоначальную стоимость такого объекта (т.е. не увеличивают ее), поэтому учитываются в составе расходов.

Иностранные организации, занимающиеся деятельностью в России через постоянное представительство, начисляют амортизацию по правилам, установленным в России. Такие организации определяют состав амортизируемого имущества, его первоначальную стоимость, а также применяют методы и порядок расчета сумм амортизации в соответствии со ст. ст. 256 - 259.3 НК РФ.

Распределение расходов между подразделениями иностранной организации

Международным договором Российской Федерации с иностранным государством может быть предусмотрена возможность включать в состав расходов постоянного представительства расходы, в том числе управленческие и общеадминистративные расходы, понесенные иностранной организацией на ведение деятельности постоянного представительства в России и других государствах. Если расходы понесены иностранной организацией в пользу всех своих отделений, расположенных в разных государствах, то доля расходов, передаваемых российскому постоянному представительству, должна быть обоснована иностранной организацией аналогично порядку распределения заграничным подразделениям доходов иностранной организации.

Необходимо различать расходы, переданные головным офисом, которые пропорционально распределяются между подразделениями иностранной организации, и расходы, напрямую относящиеся к деятельности постоянного представительства, но оплаченные со счетов головного офиса за границей. На иностранные организации, действующие в России, не возложена обязанность открывать счета в банках на территории РФ для обеспечения деятельности российских отделений и вести расчеты с использованием таких счетов. В связи с этим расходы иностранной организации, относящиеся к деятельности отделения, могут быть оплачены не только со счетов отделения на территории РФ (полностью либо частично), но и со счетов головного офиса иностранной организации, открытых в зарубежных банках. Таким образом, в состав расходов постоянного представительства напрямую могут включаться расходы, понесенные за рубежом иностранной организацией на осуществление деятельности постоянного представительства в России: расходы на заработную плату иностранных сотрудников, работающих в постоянном представительстве; командировочные расходы; расходы на подготовку российских сотрудников отделения, оплаченные головным офисом иностранной организации.

Речь идет о расходах, производимых иностранным юридическим лицом в отношении сотрудников постоянного представительства и лиц, непосредственно работающих в счет выполнения контрактов на территории РФ. Для решения вопроса о конкретных видах расходов, которые могут быть отнесены к постоянному представительству иностранной организации в России напрямую, необходимо исходить из сведений первичного учета затрат, понесенных головным офисом организации или его подразделениями

и непосредственно связанных с конкретным проектом и деятельностью постоянного представительства в России, реализующего данный проект.

Налоговое законодательство РФ не содержит положений, позволяющих однозначно определить, следует ли учитывать в целях налогообложения имущество, права и обязательства, передаваемые в пределах одного юридического лица.

Вместе с тем использование принципа отдельного и независимого предприятия при налогообложении доходов иностранной организации, полученных через ее постоянное представительство, а также использование соответствующих положений соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет при передаче головным офисом своему отделению товаров (работ, услуг), которые иностранная организация производит и реализует иным лицам, признавать расход постоянного представительства в размере рыночной цены этих товаров (работ, услуг).

По мнению О.Ю. Коннова [(е) 29], передача отделению товаров (работ, услуг), производство и реализация которых не являются основной деятельностью иностранной организации, может быть признана расходом постоянного представительства по балансовой стоимости этих объектов у головного офиса.

Административные и общехозяйственные расходы, передаваемые постоянному представительству, могут быть оценены по себестоимости.

Особенности признания расходов с учетом международных соглашений

Международным договором Российской Федерации с конкретным иностранным государством может быть предусмотрен иной порядок отнесения к расходам некоторых видов расходов. Например, в соответствии с п. 3 Протокола к Соглашению между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29 мая 1996 г., являющегося его неотъемлемой частью, суммы процентов, выплачиваемые компанией - резидентом одного договаривающегося государства, в которой участвует резидент другого договаривающегося государства, подлежат неограниченному вычету при исчислении налогооблагаемой прибыли этой компании в первом упомянутом государстве независимо от того, выплачиваются ли эти суммы процентов банку или другому лицу, и независимо от срока действия ссуды. Однако такой вычет не может превышать сумм, которые согласовывались бы независимыми предприятиями при сопоставимых условиях. Соответствующее положение применяется к издержкам на рекламу. Предыдущие положения также распространяются на суммы процентов и издержки на рекламу, выплачиваемые постоянным представительством.

В соответствии со ст. 25 Соглашения между Министерством финансов Российской Федерации и Федеральным министерством финансов Федеративной Республики Германия как компетентными органами для целей Соглашения было подтверждено, что положения п. 3 Протокола к Соглашению, являющегося его неотъемлемой частью, о неограниченных вычетах сумм процентов при исчислении налогооблагаемой прибыли организаций не содержат ограничений относительно доли участия в капитале организации, дающей право на такие вычеты. Однако указанные положения не будут применяться в случаях, когда отсутствует экономическая целесообразность такого участия в капитале и данное участие в капитале осуществляется исключительно для получения преимуществ, предусмотренных в п. 3 Протокола. В каждом таком случае решение будет применяться по согласованию компетентных органов в рамках ст. 25 Соглашения.

В пп. "с" п. 1 Протокола к Договору между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17 июня 1992 г. предусмотрено, что при исчислении налога на прибыль или доход постоянному представительству разрешается вычет расходов на уплату процентов, уплаченных банку или другому лицу, независимо от срока ссуды. Этот вычет не может превышать ограничения, установленного российским законодательством, но не может быть ниже, чем лондонская межбанковская процентная ставка (ЛИБОР), увеличенная на умеренную надбавку за риск, которая предусматривается в кредитном соглашении.

Положения, касающиеся вычета при исчислении налогооблагаемой прибыли процентов, расходов на рекламу, заработной платы и некоторых других расходов, содержатся в соглашениях об избежании двойного налогообложения и с некоторыми другими странами. Применяя их, следует исходить из того, что международные договоры приоритетны по отношению к национальному законодательству, если содержат положения или правила, по существу, отличные от положений и правил национального законодательства. При этом существенность различия и возможность его оценки должны явно вытекать из положений международного договора, как, например, из приведенных положений соглашений с Германией и США.

3.7. Определение и методы исчисления налогооблагаемой прибыли постоянного представительства

В том случае, когда деятельность иностранной организации в России приводит к образованию постоянного представительства, такая иностранная организация подвергается такому же режиму обложения налогом на прибыль организаций, как и российские организации.

Прибыль иностранной организации от деятельности в России через постоянное представительство определяется как разность между всеми относящимися к постоянному представительству доходами и всеми произведенными этим постоянным представительством расходами на основе данных налогового учета постоянного представительства:

$$\Pi_{\text{пеп}} = \sum D_{\text{пеп}} - \sum P_{\text{пеп}}, \quad (3.2)$$

где $\Pi_{\text{пеп}}$ - прибыль постоянного представительства; $\sum D_{\text{пеп}}$ - сумма всех доходов постоянного представительства; $\sum P_{\text{пеп}}$ - сумма всех расходов постоянного представительства.

В соответствии с действующим законодательством прибыль иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянное представительство, определяется прямым методом (см. формулу (3.2)), что соответствует утвердившейся в международной практике концепции разделения счетов. Следовательно, законодатель исходит из того, что прибыль, относимая к постоянному представительству, исчисляется таким же образом, как она рассчитывалась бы в случае, если бы постоянное представительство было самостоятельным юридическим лицом. Этот метод предполагает исчисление налогооблагаемой прибыли на основании данных самостоятельного учета постоянного представительства.

До принятия части второй НК РФ кроме "прямого метода" могли широко применяться условные механизмы расчета налоговой базы, если напрямую определить прибыль, полученную иностранной организацией в связи с ее деятельностью в России, не представлялось возможным.

Возможность исчисления прибыли условными методами (т.е. фракционно (пропорционально) в закрепившейся в международной практике терминологии) на основе либо полученных доходов (формула (3.4)), либо понесенных расходов (формула (3.3)) с применением понижающих коэффициентов в соответствии с нормой рентабельности 25%, которые применялись до вступления в действие гл. 25 НК РФ [(а) 7], актуальный текст Кодекса не предусматривает.

$$\Pi_{\text{пеп}} = D_{\text{пеп}} \times 0,2, \quad (3.3)$$

$$\Pi_{\text{пеп}} = P_{\text{пеп}} \times 0,25, \quad (3.4)$$

где $\Pi_{\text{пеп}}$ - прибыль постоянного представительства; $D_{\text{пеп}}$ - доходы постоянного представительства; $P_{\text{пеп}}$ - расходы постоянного представительства.

Условные (косвенные) методы определения налогооблагаемой прибыли иностранных организаций применялись ранее, если в силу объективных причин исчислить налогооблагаемую прибыль напрямую не представлялось возможным в связи с отсутствием данных о суммах фактически понесенных расходов, полученных доходов или по обеим величинам.

Если иностранная организация ведет на территории РФ деятельность, которая в пользу головного офиса этой организации имеет подготовительный и (или) вспомогательный характер, а выполнение одновременно аналогичных функций в интересах третьих лиц приводит к образованию постоянного представительства и при этом в отношении деятельности в пользу третьих лиц не предусмотрено получение вознаграждения, то налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью:

$$\Pi_{\text{пеп}} = P_{\text{пеп}} \times 0,2, \quad (3.5)$$

где $\Pi_{\text{пеп}}$ - прибыль постоянного представительства; $P_{\text{пеп}}$ - расходы постоянного представительства.

Таким образом, объем налоговых обязательств следует определять исходя из нормы рентабельности 25%.

Как видим, возможность применения косвенного метода исчисления налогооблагаемой прибыли

ограничена единственным случаем.

Обращает на себя внимание не вполне корректное использование в п. 3 ст. 307 НК РФ понятийного аппарата. Как уже отмечалось, деятельность может быть подготовительной или вспомогательной только в том случае, когда организация ведет ее в своих интересах. Деятельность в пользу иных лиц не может считаться подготовительной или вспомогательной.

Возможности применения косвенного метода определения налогооблагаемой прибыли в России необоснованно ограничены, поскольку случаи ведения деятельности иностранными организациями, когда в силу объективных причин невозможно определить доходы и расходы, относящиеся к постоянному представительству на основе раздельного учета, достаточно распространены.

Кроме того, продолжают действовать договоры об избежании двойного налогообложения, которые не отражают наиболее современных правил и тенденций в отношении определения прибыли постоянных представительств (имеется в виду утверждение правила ОЭСР о формировании налоговой базы постоянного представительства по принципу разделения счетов) с учетом того, что последние изменения в правила определения налоговой базы постоянных представительств были внесены только в текст Модельной конвенции ОЭСР 2010 г. (подробнее см. гл. 1 учебного пособия). Помимо прочего, фракционный метод определения налоговой базы постоянного представительства закреплен в международных соглашениях, заключенных в соответствии с Модельной конвенцией ООН.

Многие государства - партнеры России в рамках международных соглашений и организаций (ЕврАзЭС, СНГ) облагают прибыль постоянного представительства, основываясь на концепции "неограниченная сила притяжения", запрете на вычет расходов по "внутренним операциям", управленческих и общеадминистративных расходов головного офиса (например, Республика Казахстан) [(а) 9], а также закрепляя в национальном законодательстве фракционный метод определения прибыли постоянного представительства (например, Республика Беларусь) [(а) 12].

Отказываясь от косвенных (фракционных) методов определения налоговой базы постоянного представительства (в качестве резервных), Россия, безусловно, движется в русле современных теоретических тенденций ОЭСР и международной практики стран - участниц ОЭСР (подробнее см. гл. 1 учебного пособия). Вместе с тем полный отказ от фракционных методов обложения прибыли в качестве резервных в отношении организаций - резидентов других стран и даже стран - участниц ОЭСР, в международных соглашениях с которыми закреплен фракционный метод, увеличит риски двойного или "недостаточного" налогообложения и потребует кардинального синхронного изменения существующих правил всеми государствами, перезаключения соглашений об избежании двойного налогообложения, что может занять длительное время (десятки лет).

3.8. Порядок расчета и уплаты налога на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций иностранная организация, осуществляющая деятельность в России через постоянное представительство, исчисляет самостоятельно. В соответствии с п. 4 ст. 307 НК РФ при наличии у иностранной организации на территории РФ более чем одного отделения, деятельность через которое приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются в отдельности по каждому отделению:

$$H_{pe(i)} = НБ_{pe(i)} \times P_{шк} : 100, (3.6)$$

где $H_{pe(i)}$ - сумма налога каждого i -го постоянного представительства; $НБ_{pe(i)}$ - налоговая база каждого i -го постоянного представительства; $P_{шк}$ - ставка налога.

Консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога по разным отделениям иностранной организации не допускается.

В соответствии со ст. 287 НК РФ налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В эти же сроки по итогам налогового периода иностранные организации представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию по установленной форме. К налоговой декларации по итогам налогового периода дополнительно прилагается годовой отчет о деятельности в РФ.

Форма декларации по налогу на прибыль иностранной организации (номер по Классификатору налоговой документации (КНД) 1151038) утверждена Приказом МНС России от 5 января 2004 г. N БГ-3-23/1, Инструкция по ее заполнению утверждена Приказом МНС России от 7 марта 2002 г. N БГ-3-23/118.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган всеми иностранными организациями, имеющими отделения в РФ, независимо от того, привела их деятельность к образованию постоянного

представительства или нет. Иностранные организации, имеющие отделения в РФ, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, заполняют налоговую декларацию по результатам налогового периода по форме, утвержденной указанным Приказом МНС России, в упрощенном формате.

Одновременно с представлением налоговой декларации по результатам налогового периода иностранные организации представляют годовой отчет о деятельности в РФ. Его форма утверждена Приказом МНС России от 16 января 2004 г. N БГ-3-23/19 (КНД 1113020).

В годовом отчете указываются сведения об основной (обычной) деятельности иностранной организации, от имени которой заполнена налоговая декларация; указываются виды деятельности иностранной организации на территории РФ через отделение (иную организацию или физическое лицо) с отражением даты начала деятельности в России; приводится перечень расчетных и текущих счетов в иностранной валюте и валюте РФ, открытых в уполномоченных банках РФ. Также в годовом отчете приводится описание учетной системы, в частности указывается перечень наименований регистров бухгалтерского и налогового учета, применяемых отделением при ведении учета, перечень применяемых отделением счетов бухгалтерского учета, описывается методика распределения доходов (расходов) головным офисом иностранной организации между своими отделениями при передаче доходов (расходов) этим отделениям.

Кроме того, в годовом отчете необходимо указать расходы отделения в форме процентов, начисленных и выплаченных по долговым обязательствам любого вида взаимозависимым (ассоциированным) лицам, а также отразить сведения о финансировании отделения иностранной организации в России.

Консолидация налоговой базы нескольких подразделений иностранной организации

В том случае, если иностранная организация, имеющая несколько отделений на территории РФ, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, осуществляет через эти отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с Федеральной налоговой службой такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности на территории РФ, в целом по группе таких отделений с последующим распределением сумм налога на прибыль, подлежащих уплате каждым из этих отделений.

В рамках технологического процесса продукция (работы, услуги) проходит все операции (стадии) обработки (изготовления) от исходного сырья или материалов до готовой продукции. Технологический процесс представляет собой прежде всего процесс промышленного производства, строительства и т.п. В рамках технологического процесса продукция (работы, услуги) проходит все операции обработки (изготовления), предусмотренные соответствующим технологическим регламентом. Факты наличия общего руководства материально-техническим снабжением, использования отделениями в разное время одного и того же оборудования, осуществления одним отделением руководства другим отделением не создают сами по себе единого технологического процесса.

В качестве единого технологического процесса может, например, рассматриваться осуществление несколькими отделениями строительства дороги, трубопровода, разведочного бурения с разным местонахождением, но в рамках единого договора (контракта) [(б) 8].

Каждое отделение группы, ведущее деятельность в рамках единого технологического процесса, должно обеспечить надлежащий налоговый учет. В основе метода распределения сумм налога на прибыль, подлежащих уплате каждым отделением, лежит показатель средней арифметической величины удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого отделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по группе отделений:

$$H_{pe(i)} = \sum HB_{pe(i)} \times P_{tax} \times (U_p + U_i) : 2, (3.7)$$

где $H_{pe(i)}$ - сумма налога каждого i -го постоянного представительства, занятого в едином технологическом процессе; $\sum HB_{pe(i)}$ - суммарная налоговая база всех i -х постоянных представительств, занятых в едином технологическом процессе; P_{tax} - ставка налога; U_p - удельный вес среднесписочной численности персонала или расходов на оплату труда каждого i -го постоянного представительства в среднесписочной численности работников либо расходов на оплату труда в целом по группе отделений; U_i - удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества каждого i -го

постоянного представительства в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по группе отделений.

Законодательно понятие "единый технологический процесс" не сформулировано, что вносит неопределенность в саму эту норму НК РФ и создает предпосылки для рассмотрения каждого конкретного случая вне определенных правил.

Представляется, что указанная норма НК РФ не соответствует положениям соглашений об избежании двойного налогообложения, действующим в отношении Российской Федерации с иностранными государствами, в связи с чем применение данной нормы в отношении иностранных организаций - резидентов этих иностранных государств будет не вполне корректным. Так, согласно положениям всех без исключения соглашений об избежании двойного налогообложения прибыль постоянного представительства определяется таким образом, как если бы постоянное представительство было отдельным и независимым предприятием, занятым такой же или подобной деятельностью в тех же или аналогичных условиях. Таким образом, соглашения не допускают консолидации определения налоговых обязательств между несколькими постоянными представительствами. При этом никакие исключения из данного правила в соглашениях не предусматриваются.

Правила определения прибыли и методы ее расчета устанавливаются внутренним законодательством государств, однако эти правила не могут противоречить общим принципам причисления прибыли резиденту иностранного государства, предусмотренным международным договором, положения которого приоритетны по отношению к положениям внутреннего законодательства государств.

Заметим, что сама по себе норма НК РФ, допускающая консолидацию определения налоговых обязательств между несколькими постоянными представительствами, составляет исключение из общего правила, установленного п. 4 ст. 307 НК РФ, в соответствии с которым при наличии у иностранной организации на территории РФ более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются в отдельности по каждому отделению.

Особенности исчисления и уплаты налога при ведении деятельности на строительной площадке

Законодательством установлены особенности исчисления и уплаты налога на прибыль при ведении деятельности иностранными организациями на строительной площадке. Эти особенности проистекают из положений соглашений об избежании двойного налогообложения, устанавливающих сроки, в течение которых строительная площадка не рассматривается как постоянное представительство. В связи с этим в течение срока, когда согласно международному соглашению Российской Федерации с иностранным государством об избежании двойного налогообложения строительная площадка на территории РФ не приводит к образованию постоянного представительства, такие организации не уплачивают налог на прибыль организаций и авансовые платежи по налогу по соответствующим срокам.

Если фактический срок существования строительной площадки превысил срок, установленный в соглашении, в течение которого существование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства, то налоговые обязательства по налогу на прибыль рассчитываются по первому отчетному сроку, наступающему после такого превышения, в зависимости от общего объема работ, выполненных с начала существования стройплощадки.

Такова правоприменительная практика, хотя законодательно этот порядок не установлен. Вместе с тем порядок исчисления и уплаты налога при ведении деятельности на стройплощадке должен быть закреплен законодательно. В НК РФ следует определить, в какой момент у иностранной организации, ведущей деятельность на стройплощадке и выступающей резидентом государства, с которым имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, возникают обязанности по уплате налога на прибыль. Следует определить и то, исходя из какого объема работ, выполненных на стройплощадке, необходимо исчислять налоговые обязательства в указанных случаях.

Глава 4. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ОТ ИСТОЧНИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. Виды доходов от источников в Российской Федерации

Иностранные организации могут получать доходы от источников в РФ, не связанные с осуществлением деятельности непосредственно в России, включая деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства. В отношении таких доходов налогоплательщиком

выступает иностранная организация, а сумма налога удерживается у источника выплаты доходов этой организации.

Отдельные вопросы налогообложения таких доходов изложены в ст. 309 НК РФ. Доходы, перечисленные в данной статье, может получать и постоянное представительство иностранной организации. Наличие или отсутствие постоянного представительства влияет на порядок налогообложения доходов от источников в РФ.

Вне зависимости от наличия или отсутствия постоянного представительства указанные в ст. 309 НК РФ доходы, за исключениями, установленными названной статьей НК РФ, относятся к доходам от источников в РФ. Указанные в ст. 309 НК РФ доходы являются доходами из источников в Российской Федерации по определению, и дополнительно устанавливать их "российское" происхождение не требуется.

Такие доходы можно подразделить на два вида: доходы инвестиционного характера (пассивные), перечень которых приведен в п. 1 ст. 309 НК РФ (хотя указанные в этом подпункте доходы от международных перевозок не являются доходами инвестиционного характера, но условно причислим их к этой группе доходов), и все другие доходы (активные), в том числе от деятельности в РФ (от выполнения работ, оказания услуг на территории РФ), не приводящей к образованию постоянного представительства, предусмотренные п. 2 ст. 309 НК РФ.

Все рассматриваемые доходы иностранной организации облагаются в России с учетом положений соответствующих соглашений Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ следующие виды доходов, полученных иностранной организацией и не связанных с ее предпринимательской деятельностью в России, относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Виды доходов иностранных организаций от источников в Российской Федерации, облагаемые у источника выплаты

Вид дохода	Налоговая база	Ставка налога, %
Дивиденды	Полная сумма выплаты дохода	15
Проценты, в том числе:		
- процентный доход по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и размещения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;	Полная сумма выплаты дохода	15
- проценты по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно;	Полная сумма выплаты дохода	0
- проценты по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации;	Полная сумма выплаты дохода	0
- проценты по муниципальным ценным бумагам,	Полная сумма выплаты дохода	9

эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., проценты по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.		
Иные не указанные виды процентов	Полная сумма выплаты дохода	20
Доходы от реализации акций (долей в капитале) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей)	Разница между суммой доходов от реализации акций (долей в капитале) и расходами на их приобретение <*>.	20
	Полная сумма выплаты доходов <*>	20
Доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ	Разница между суммой дохода от реализации недвижимого имущества и его остаточной стоимостью (если оно является амортизируемым) или ценой приобретения этого имущества (в иных случаях) <*>.	20
	Полная сумма выплаты доходов <*>	20
Доходы от международных перевозок	Полная сумма выплаты доходов	10
Доходы от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках	Полная сумма выплаты доходов	10
Доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации	Полная сумма выплаты доходов	20
Доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности	Полная сумма выплаты доходов	20
Доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ	Полная сумма выплаты доходов	20
Доходы от сдачи в финансовую аренду (лизинг) имущества, используемого на территории РФ	Сумма лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества	20
Штрафы и пени за нарушение договорных обязательств	Полная сумма выплаты доходов	20
Иные доходы от источников в РФ, не связанные с деятельностью иностранной организации через постоянное представительство	Полная сумма выплаты доходов	20

<*> Применяется, если к дате выплаты доходов иностранной организацией представлены документально подтвержденные данные о расходах, связанных с приобретением указанного имущества.

<***> Применяется, если к дате выплаты доходов иностранной организацией не представлены документально подтвержденные данные о расходах, связанных с приобретением указанного имущества.

Дивиденды

Дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации, облагаются у источника выплаты в полной сумме выплаты по ставке 15%.

Дивидендами в Российской Федерации признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Соглашениями об избежании двойного налогообложения термину "дивиденды" может придаваться иное значение, нежели установлено ст. 43 НК РФ. В таких случаях соответствующий вид дохода подлежит обложению налогом на прибыль в порядке, установленном для дивидендов, независимо от значения, которое придается указанному термину в российском законодательстве о налогах и сборах.

Статьей соглашений "Дивиденды" установлен предельный уровень возможного налогообложения дивидендов в государстве - источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме выплачиваемых дивидендов (этот уровень возможного налогообложения в терминологии НК РФ не вполне корректно поименован как "пониженная ставка налога"). Например, ст. 10 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 15 февраля 1994 г. установлено, что при выплате дивидендов английской компании взимаемый в России налог не должен превышать 10% валовой суммы дивидендов [(a) 11].

Некоторыми соглашениями этот уровень возможного налогообложения дивидендов в государстве-источнике установлен в зависимости от степени участия организации, получающей дивиденды, в уставном (складочном) капитале (фонде) организации, выплачивающей дивиденды, и может иметь два значения. Например, в п. 2 ст. 10 "Дивиденды" Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 г. предусмотрено, что дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного договаривающегося государства, резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться в первом упомянутом государстве, но взимаемый налог не должен превышать:

- а) 5% от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, напрямую вложило в капитал компании сумму, эквивалентную не менее 100 000 долл. США <1>;
- б) 10% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях [(a) 14].

<1> Статьей V Протокола о внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 г. (подписан в Никосии 7 октября 2010 г.) данный подпункт излагается в следующей редакции: "а) 5% от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, напрямую вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму, эквивалентную не менее 100 000 евро". Протокол вступает в силу в соответствии со ст. XII.

В соответствии со ст. 25 российско-кипрского Соглашения Минфин России и Министерство финансов Республики Кипр как компетентные органы договаривающихся государств согласовали ряд вопросов, касающихся применения пп. "а" п. 2 ст. 10 "Дивиденды" Соглашения.

Согласовано, что указанное условие должно быть соблюдено на момент первоначального осуществления инвестиций и не подлежит ежегодному перерасчету на момент выплаты дивидендов. Размер инвестиций определяется суммой, фактически уплаченной на дату приобретения акций или других прав на участие в прибыли, при соблюдении принципа использования рыночных цен между независимыми участниками сделки. Согласовано также, что "прямое вложение" подразумевает приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, а также при покупке акций на рынке ценных бумаг или непосредственно у их предыдущего владельца. При этом критерий "100 000 долл. США" применяется непосредственно к каждой компании без учета взаимоотношений между материнской

и дочерней компаниями [(в) 8].

Проценты

Процентный доход включает в себя проценты от долговых обязательств любого вида, в том числе от облигаций с правом на участие в прибыли и конвертируемых облигаций.

Термин "проценты" определяется на основе положений НК РФ и положений соглашений об избежании двойного налогообложения.

В соответствии с п. 3 ст. 43 НК РФ процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

Понятие долговых обязательств в целях налогообложения прибыли приведено в ст. 269 НК РФ, из которой следует, что под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их составления.

Доходами, источником которых считается Российская Федерация, являются любые выплаты, производимые в счет долговых обязательств организаций. К примеру, при выплате процентов по привлеченным кредитам налог с этих процентов должен быть удержан как в случае зачисления суммы кредита на счет российской организации в российском банке и выплаты процентов с этого счета, так и в случае зачисления суммы кредита на счет российской организации в иностранном банке и выплаты процентов с этого же счета либо с любого другого счета (если кредит относится непосредственно к самой российской организации).

Налог при выплате процентного дохода по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и размещения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов, удерживается по ставке 15%.

К доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также к доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., применяется ставка налога 9%.

Доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также доход в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации, облагается по ставке 0%.

При выплате иных видов процентного дохода налог удерживается у источника выплаты по ставке 20%.

Если соглашением об избежании двойного налогообложения, действующим в отношении Российской Федерации с иностранным государством, предусмотрен иной порядок налогообложения доходов в виде дивидендов и процентов, то применяются положения соответствующего международного договора.

Налогообложение при выплате процентных доходов российскими организациями, имеющими непогашенную задолженность по долговому обязательству перед иностранной аффилированной организацией, имеет свою специфику (см. п. 4.3 учебного пособия).

Доходы от реализации акций

К доходам иностранной организации от источников в РФ относятся также доходы от реализации акций (долей в капитале) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг в соответствии с российским налоговым законодательством.

Ценные бумаги признаются в России обращающимися на организованном рынке ценных бумаг только при одновременном соблюдении следующих условий:

1) они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;

2) информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;

3) по ним в течение последних трех месяцев, предшествовавших дате совершения налогоплательщиком сделки с этими ценными бумагами, рассчитывалась рыночная котировка, если это

предусмотрено применимым законодательством.

Под применимым законодательством подразумевается законодательство государства, на территории которого обращаются ценные бумаги (налогоплательщик заключил гражданско-правовые сделки, влекущие за собой переход права собственности на ценные бумаги). Если невозможно однозначно определить, на территории какого государства заключались сделки с ценными бумагами вне организованного рынка ценных бумаг, включая сделки, заключаемые посредством электронных торговых систем, то налогоплательщик вправе самостоятельно в соответствии с принятой им для целей налогообложения учетной политикой выбирать такое государство в зависимости от местонахождения продавца либо покупателя ценных бумаг.

В силу ст. 280 НК РФ налоговая база по доходам от реализации акций исчисляется как разница между суммой доходов от реализации акций и расходами на их приобретение, которые определяют исходя из цены приобретения этих ценных бумаг, в том числе расходов на приобретение и затрат на реализацию. Указанные расходы иностранной организации учитываются при расчете налоговой базы, если к дате выплаты доходов в распоряжении налогового агента имеются предоставленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах. Документами, подтверждающими цену приобретения акций, могут быть договоры на их покупку, платежные документы, подтверждающие их оплату в соответствии с договором.

К исчисленной таким образом налоговой базе применяется ставка налога 24%.

В тех случаях, когда документально подтвержденные данные о расходах иностранной организации на приобретение акций не представлены или эти расходы не признаются расходом в целях обложения налогом на прибыль, налог удерживается с полной суммы дохода от реализации акций по ставке 20%.

В пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ приведен критерий в виде установленной доли недвижимого имущества российской организации, находящегося на территории РФ, в активах этой организации, в случае превышения которой доходы от реализации акций относятся к доходам от источников в РФ, подлежащих налогообложению у источника. Если указанная доля не превышает 50%, то такие доходы тоже относятся к доходам от источников в РФ, однако у лица, выплачивающего доход иностранной организации, в силу п. 2 ст. 309 НК РФ не возникает обязанность налогового агента.

Аналогичные нормы содержатся и в некоторых соглашениях об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с иностранными государствами.

Доходы от реализации ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли), не признаются доходами от источников в РФ. Если акции российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, были приобретены на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли), то вне зависимости от соответствия критерию "50%" доходы иностранных организаций от реализации этих акций не относятся к доходам от источников в РФ и, соответственно, налогообложению в России не подлежат.

Доходы, полученные от реализации аналогичных ценных бумаг на российской бирже, ранее облагались налогом на прибыль организаций, удерживаемым у источника выплаты в России, если активы соответствующих эмитентов более чем на 50% состоят из недвижимого имущества. Это повлекло за собой вывод оборота от торговли ценными бумагами российских эмитентов, финансовыми инструментами и производными от акций из России на зарубежные биржи. Причем большая часть российских "голубых фишек" - компании ресурсного сектора, в составе активов которых стоимость недвижимого имущества, как правило, составляет более 50%.

Освобождение от налогообложения обращающихся акций компаний, более 50% активов которых состоит из недвижимости в России, стимулирует приток иностранных инвестиций на внутренний фондовый рынок. При этом ограничение указанного освобождения только обращающимися ценными бумагами позволяет предотвратить злоупотребления, при которых продажа недвижимости маскируется реализацией ценных бумаг компании, которой принадлежит эта недвижимость. В этих целях в налоговое законодательство внесены изменения, отменяющие взимание налога у источника для доходов от реализации обращающихся бумаг [(б) 4].

Доходы от реализации недвижимого имущества

Доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, являются доходами из источников в РФ.

Налоговая база исчисляется как разница между суммой дохода от реализации недвижимости и остаточной стоимостью имущества (если оно амортизируемое) или ценой приобретения этого имущества (в иных случаях). При этом на момент выплаты дохода у налогового агента должны быть в распоряжении предоставленные иностранной организацией документы, подтверждающие ее расходы.

Для определения расходов иностранной организации, т.е. стоимости приобретения ею недвижимого имущества, могут использоваться, например, договоры купли-продажи, счета,

подтверждающие оплату приобретенного имущества в соответствии с договором купли-продажи, выписки из учета головного офиса иностранной организации, справки о стоимости имущества, выдаваемые органами технической инвентаризации. В этом случае к налоговой базе применяется ставка налога 24%. В иных случаях, т.е. если на момент выплаты дохода иностранная организация не представила документы, подтверждающие ее расходы на приобретение реализуемого имущества, к общей сумме выплачиваемого дохода применяется ставка налога 20%.

Доходы от международных перевозок

Доходы от международных перевозок признаются доходами из источников в РФ.

Указание дохода от международной перевозки в ст. 309 НК РФ, в которой рассматриваются доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью через постоянное представительство, означает, что законодатель не распространяет институт постоянного представительства на отношения, связанные с международной перевозкой, и предусматривает специальный режим их налогообложения. Это согласуется с международной практикой налогообложения доходов от международных перевозок, в соответствии с которой в силу невозможности использовать критерий пространственной определенности, связанной с мобильностью и трансграничностью этих услуг, к ним применяется особый режим налогообложения.

Вместе с тем представительский офис иностранного перевозчика, используемый в том числе для реализации билетов, при наличии признаков постоянного представительства может привести к образованию постоянного представительства, но только в части действий по продаже билетов, а не перевозки как таковой.

Доходы от международных перевозок облагаются у источника выплаты в полной сумме выплаты по ставке 10%.

Международные перевозки в отличие от внутренних осуществляются между пунктами, находящимися в разных государствах, одним из которых является Российская Федерация.

Доходы от международных перевозок облагаются в полной сумме выплаты, а не только в пределах дохода, относящегося к перевозке по территории РФ. Это вытекает из определения международной перевозки, закрепленного в НК РФ. Из определения международной перевозки также следует, что доходы иностранной организации от перевозок, осуществляемых исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ, не подлежат налогообложению в России.

Под **международными перевозками** подразумеваются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом.

Доходы от международных перевозок облагаются у источника выплаты с учетом положений действующих соглашений об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с иностранными государствами и с учетом положений действующих соглашений о сотрудничестве в области воздушного, морского, железнодорожного или автомобильного транспорта Российской Федерации с иностранными государствами.

Понятие "международная перевозка" определяется в каждом конкретном соглашении и может иметь индивидуальные особенности. В статьях соглашений, регулирующих налогообложение доходов от международных перевозок, может применяться термин "**доходы**" или термин "**прибыль**" (как, например, в Соглашении об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с Республикой Беларусь). Термины "доходы" и "прибыль" используются в данных статьях соглашений в одном и том же значении, не в качестве объекта налогообложения как такового, а в качестве объекта обложения налогом только в одном из двух договаривающихся государств.

Яркое подтверждение этого правила - российско-финское Соглашение, в котором применены оба термина. Так, в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 4 мая 1996 г. в п. 1 ст. 8 "Прибыль и доходы от международных перевозок" указано, что прибыль или доходы резидента одного договаривающегося государства от использования морских или воздушных судов в международных перевозках облагаются налогом только в этом государстве [(а) 15].

Статьями соглашений, регулируемыми налогообложением доходов от международных перевозок, как правило, устанавливается также режим налогообложения в отношении прямого использования (аренды, заклада) и отчуждения (продажи) движимого и недвижимого имущества и транспортных средств, используемых в международных перевозках.

В соответствии с большей частью соглашений об избежании двойного налогообложения доходы от международных перевозок, а также доходы от прямого использования и отчуждения имущества, задействованного в международных перевозках, преимущественно облагаются в стране резидентства или нахождения фактического руководящего органа организации.

В табл. 4.2 на примере нескольких стран показано предусмотренное соглашениями об избежании двойного налогообложения разграничение прав государств по налогообложению разных видов доходов

иностранных перевозчиков из источников в РФ.

Таблица 4.2. Права государств по налогообложению
доходов иностранных перевозчиков

Государство постоянного местопребывания	Доходы от прямого использования и отчуждения имущества		Доходы от прямого использования и отчуждения транспортных средств, используемых в международных перевозках		Доходы от международных перевозок
	недвижимое имущество	движимое имущество, относящееся к постоянному представительству	прямое использование	отчуждение	
Великобритания	+	-	-	-	-
Германия	+	+	-	-	-
Дания	+	+	-	-	-
Ирландия	+	+	-	-	-
Испания	+	+	-	-	-
Кипр	+	-	-	-	-
Франция	+	+	-	-	-

Условные обозначения: "+" - доход облагается в России; "-" - доход в России не облагается.

Другие доходы

Следующие виды доходов, указанные в п. 1 ст. 309 НК РФ, также являются доходами иностранной организации из источников в РФ. облагаются эти доходы тоже с учетом положений соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения.

Доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации, облагаются по ставке 20%, если только такие доходы в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения не квалифицируются как "дивиденды".

Доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности облагаются у источника выплаты по ставке 20%, если иное не предусмотрено соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения. К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ. Такие доходы, в том числе доходы от лизинговых операций, за исключением доходов от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках, облагаются по ставке 20%.

Доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, следует рассчитывать исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю. В остальных случаях сдачи имущества в аренду или субаренду облагаемым доходом является вся сумма выплаты иностранному арендодателю.

Не имеет значения, выплачиваются арендные платежи со счетов в России или за рубежом. Критерием, определяющим возникновение доходов от источников в России, служит месторасположение и использование арендуемого имущества на территории России.

В некоторых соглашениях налогообложение доходов от сдачи имущества в аренду может регулироваться статьей "Прибыль от коммерческой деятельности". Например, в Договоре об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с Соединенными Штатами Америки воздушные, морские и речные суда рассматриваются в качестве движимого имущества, а доходы от сдачи такого имущества в аренду регулируются статьей "Международные перевозки" (при его эксплуатации арендатором в международных перевозках) или статьей "Прибыль от коммерческой деятельности" (во всех остальных случаях) [(а) 10].

Доходы от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках, облагаются по ставке 10%.

Штрафы и пени за нарушение договорных обязательств облагаются у источника выплаты по ставке 20%.

Перечень видов доходов, признаваемых доходами от источников в РФ, поименованных в пп. 1 - 9 п. 1 ст. 309 НК РФ, которые мы рассмотрели выше, является незакрытым. Согласно содержащемуся в этом пункте пп. 10 к доходам от источников в РФ причисляются и иные аналогичные доходы. Иные аналогичные доходы облагаются по ставке 20%.

"Аналогичность" доходов заключается не в сходности их с каким-либо из видов доходов, поименованных в пп. 1 - 9 п. 1 ст. 309 НК РФ, а в том, что они относятся к доходам от источников в РФ, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, за исключением доходов, прямо упомянутых в ст. 309 НК РФ как не относящихся к доходам от источников в РФ. В частности, к иным аналогичным доходам относятся доходы от реализации на территории РФ ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества иностранных организаций с российскими организациями и гражданами. Доходом, источник которого находится на территории РФ, считается доход, выплачиваемый иностранной организации в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по которой предприятие-посредник продало поставленные для реализации товары.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранной организацией товаров из-за границы для их реализации на территории РФ, за доход, источник которого находится на территории РФ, принимается валовая выручка, выплаченная иностранной организации за реализованный товар.

Доходы иностранных организаций, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени самой иностранной организации, и связанные с экспортом в Россию товаров, не относящиеся к доходам от источников в РФ и соответственно налогообложению у источника не подлежат.

Иными аналогичными доходами могут быть признаны, например, доходы иностранных организаций по договорам о предоставлении персонала; премии за досрочное погашение кредита; бонусы, выплачиваемые иностранной организацией за выполнение обязательств по договору поставки продукции в иностранное государство; доходы от операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

В соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества (кроме недвижимого имущества и уже рассмотренных акций), а также имущественных прав, выполнения работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в России, обложению налогом у источника выплаты не подлежат. Данный пункт при определенных обстоятельствах позволяет не облагать налогом на прибыль несколько существенных видов доходов иностранных организаций. Например, в данном пункте поименованы следующие доходы:

- доходы от реализации имущества, за исключением отдельных доходов от реализации акций российских эмитентов, а также недвижимого имущества;
- доходы от реализации имущественных прав;
- доходы от оказания услуг (осуществления работ) на территории РФ.

Данным пунктом для налогового агента устанавливается самостоятельное освобождение от налогообложения перечисленных доходов вне зависимости от наличия или отсутствия у Российской Федерации соглашения об избежании двойного налогообложения.

4.2. Доходы, не относящиеся к доходам от источников в Российской Федерации

НК РФ не устанавливаются специальные правила отнесения доходов организаций к доходам от источников в РФ или к доходам от источников за пределами РФ. В гл. 25 НК РФ приведен лишь незакрытый перечень видов доходов, признаваемых доходами от источников в РФ, а также упоминаются отдельные доходы, не признаваемые доходами от источников в РФ. В частности, в пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ указано, что доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли) ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в РФ. В п. 2 ст. 309 НК РФ отмечается, что премии по перестрахованию и тантьемы, уплачиваемые иностранному партнеру, не признаются доходами от источников в РФ. Других прямых указаний на доходы, которые не признаются доходами от источников в РФ, а также правил их определения НК РФ не содержит.

О. Коннов считает, что такой способ оформления норм законодательства не вполне удачен, поскольку все доходы, которые прямо не указаны как не признаваемые доходами от источников в РФ, могут быть отнесены к доходам от источников в РФ [(е) 29]. Например, упомянутые премии по перестрахованию и тантьемы, уплачиваемые иностранному партнеру, не признаются доходами от источников в РФ. Логично предположить, что другие выплаты по операциям страхования, такие, как премии по прямому страхованию и сострахованию, уплачиваемые иностранному партнеру, могут быть признаны доходами от источников в РФ.

В тех случаях, когда положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные доходы к доходам из источников в РФ либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Федеральной налоговой службой.

Вместе с тем анализ положений статей НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, позволяет сделать вывод, что доходы иностранных организаций от выполнения работ, оказания услуг, продажи товаров и иного имущества вне территории РФ не являются доходами от источников в РФ, даже если их покупателем выступает российская организация.

Доходы иностранных организаций, не относящиеся к доходам от источников в РФ, выплачиваются без удержания налога у источника выплаты дохода.

Факт оказания услуги или выполнения работы иностранной организацией за пределами РФ должен вытекать из существа договора между организациями и может быть специально оговорен в таком договоре или отражен в акте сдачи-приемки выполненных работ, если из существа договора нельзя явно определить фактическое место оказания услуги (выполнения работы). Вместе с тем, если из существа договора явно вытекает, что работы или услуги выполняются на территории РФ, вне зависимости от указания места составления акта сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), доходы от их выполнения могут быть признаны доходами от источников в Российской Федерации.

4.3. Особенности налогообложения доходов от источников

в Российской Федерации

Критерии российского источника дохода

В пп. 1 - 9 п. 1 ст. 309 НК РФ перечислены доходы от источников в РФ, не связанные с осуществлением деятельности иностранной организацией в России. Эти доходы являются доходами из российского источника, подлежащими обложению у источника выплаты по определению, соответственно их "российское происхождение" и возникновение обязанности по удержанию налога при их выплате дополнительно устанавливать не требуется. При этом в пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ указаны "иные аналогичные доходы".

Применяя пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, необходимо установить "российское происхождение" дохода. При этом следует различать понятия "источник дохода" и "источник выплаты дохода". Если говорить об оказании услуг, то источник дохода - сама деятельность хозяйствующего субъекта. Если эта деятельность по оказанию услуг осуществляется в России, то и источник дохода будет "российским". Если же деятельность осуществляется в иностранном государстве, то и источник дохода является "иностраным".

Термин "источник выплаты дохода" имеет в основном технический характер и обозначает лицо, которое непосредственно производит выплаты другому лицу за поставленные им товары, выполненные работы или оказанные услуги. При этом местонахождение источника дохода и источника выплаты во многих случаях не совпадает. Так, если иностранная фирма поставляет по внешнеторговому контракту в Россию произведенные ею товары, то источником дохода этой иностранной фирмы будет государство, в котором эти товары произведены, а источником выплаты - Россия. Именно поэтому доходы по внешнеторговым контрактам, заключенным от имени иностранной организации, не подлежат обложению налогом на прибыль в России.

Вместе с тем если иностранная фирма оказывает услуги в России другой иностранной фирме, то, хотя источник выплаты будет "иностраным", источник дохода останется "российским", следовательно, в ряде случаев подпадет под налогообложение в России. Таким же "российским" будет оставаться источник дохода в случае, если иностранная фирма предоставит в России услуги российской организации, даже если непосредственно услуги будут оплачены другой иностранной фирмой (источником выплаты), например в счет погашения ею задолженности перед российской организацией.

В том случае, когда иностранная организация оказывает услуги российской организации или российскому постоянному представительству иной иностранной организации за пределами России, доходы от таких услуг не рассматриваются как доходы от источников в РФ и, соответственно, не подлежат обложению налогом в России.

На практике часто возникает вопрос, могут ли доходы за работы и услуги, выполненные и оказанные на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства иностранной организации, быть отнесены к "иным аналогичным доходам" по смыслу нормы пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ и соответственно подлежать обложению у источника их выплаты. Представляется, в этом случае необходимо учитывать, что п. 1 ст. 309 НК РФ устанавливается перечень доходов иностранных организаций, которые, как это предусмотрено абз. 1 п. 1 ст. 309 НК РФ, не связаны с предпринимательской деятельностью иностранных организаций в России. В связи с этим любые доходы, квалифицируемые согласно п. 1 ст. 309 НК РФ, в том числе "иные аналогичные доходы", должны удовлетворять единому квалифицирующему признаку, предусмотренному абз. 1 п. 1 ст. 309 НК РФ, а именно не быть связанными с предпринимательской деятельностью в России.

Доходы иностранных организаций от выполнения работ и оказания услуг на территории РФ не могут причисляться к доходам, не связанным с предпринимательской деятельностью в России.

Кроме того, доходы от выполнения работ, оказания услуг иностранными организациями на территории РФ прямо поименованы в п. 2 ст. 309 НК РФ, и порядок их налогообложения имеет самостоятельное правовое регулирование. Так, п. 2 ст. 309 НК РФ предусмотрено, что доходы, полученные иностранной организацией от выполнения работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в России в соответствии со ст. 306 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат. При этом иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории РФ через постоянные представительства, самостоятельно исполняют обязанность плательщика налога на прибыль организаций в России, как это предусмотрено ст. ст. 246, 306 и 307 НК РФ.

Особенности налогообложения процентов в случаях тонкой капитализации

Существует два способа финансирования (обеспечения капиталом) компании: путем выпуска обыкновенных акций и с помощью займов. В зависимости от применяемого способа изменяется

налогообложение как налогооблагаемого дохода компании, так и лиц - поставщиков капитала.

Для целей налогообложения различия в этих способах сводятся к тому, что инвестиции в акции призваны приносить инвестору поступления в форме распределения налогооблагаемой прибыли, тогда как поступление, приносимые инвестициями в займы, для плательщика являются расходом, осуществляемым до того, как будет определена прибыль. Иначе говоря, в случае применения первого способа получаемое от инвестиций вознаграждение на национальном уровне облагается налогом сначала как прибыль компании, а затем еще раз - в качестве дивидендов, получаемых держателями акций. При втором способе выплата процентов (кроме завышенных) облагается налогом у единственного лица - заимодавца, но при этом налогооблагаемая прибыль заемщика уменьшается.

В связи с этим на практике гораздо чаще с точки зрения налогообложения наиболее выгодно организовать финансирование компании займами (кредитами), а не за счет вкладов в акционерный капитал. Значительно реже приносит большие выгоды передача фондов в качестве распределенной прибыли, а не путем выплаты процентов.

Однако, как правило, разграничение по общему признаку заемного или акционерного финансирования завуалировано. Например, кредиторы на каком-то этапе могут конвертировать долг в участие в акционерном капитале компании или величина получаемых ими процентов может быть поставлена в зависимость от прибыли компаний. В связи с этим для обозначения целого ряда форм тонкой капитализации используется такой показатель, как **высокая доля долга по отношению к акционерному капиталу**, характеризующий строение капитала компании. Однако и этот показатель не всегда служит прямым доказательством использования компанией тонкой капитализации, т.е. получения налоговых выгод путем непропорционального использования долга, а становится лишь следствием решений, принятых по чисто коммерческим или экономическим соображениям.

Наибольшими возможностями использования механизма тонкой капитализации в целях получения налоговых выгод располагают многонациональные группы компаний. Так, группа, состоящая из материнской компании в одной стране и дочерней компании - в другой, при прочих равных условиях в целом уплачивает меньшие суммы налога в случае перевода прибыли дочерней компании в материнскую в форме процентов, которые подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли дочерней компании, чем в случае выплаты дивидендов, не подлежащих вычету. Включение в группу такого промежуточного участника, как холдинговая компания, базирующаяся в так называемой налоговой гавани, позволяет сочетать это преимущество с отсрочкой (возможно, на неопределенное время) любой задолженности по налогу на доход, находящийся в распоряжении материнской компании.

Механизм тонкой капитализации используется для достижения максимальной гибкости движения фондов внутри многонациональной компании с наименьшими для нее налоговыми издержками, какие только возможны в зависимости от налогового законодательства заинтересованных стран, а также от наличия или отсутствия соответствующих положений в международных договорах об избежании двойного налогообложения между этими странами.

Если акционером (заимодавцем, кредитором) выступает резидент одной страны, проблема недостаточной капитализации не возникает, поскольку полученные проценты облагаются налогом на доход у заимодавца (хотя и в такой ситуации возможны разные схемы при разнице в уровне налогообложения доходов заимодавца и заемщика, т.е. когда искусственное перекачивание дохода от одного к другому имеет экономический смысл).

Если же акционер (заимодавец, кредитор) является резидентом иностранного государства, а налогообложение процентов в стране - источнике дохода ограничено или вообще исключено договором об избежании двойного налогообложения (табл. 4.3 и 4.4), применение механизма тонкой капитализации имеет очевидный характер уклонения от уплаты налога.

Таблица 4.3. Ограничение налогообложения дивидендов и процентов (по условиям международных соглашений Российской Федерации)

(% от валовой суммы дохода)

Страна - источник дохода	Дивиденды	Проценты
Германия	5/15 <*>	0
Кипр	5/10 <*>	0
Нидерланды	5/15 <*>	0
США	5/10 <*>	0
Финляндия	5/12 <*>	0

Франция	5/10/15 <*>	0
Швейцария	5/15 <*>	5/10 <*>

<*> Размер возможного налогообложения в стране - источнике дохода установлен в зависимости от доли участия в уставном капитале зарубежной компании.

<*> Размер возможного налогообложения в стране - источнике дохода установлен в зависимости от категории получателя дохода.

Таблица 4.4. Критерии применения пониженной ставки для дивидендов (по условиям международных соглашений Российской Федерации)

Страна	Ставка, %	Условия применения
Германия	5	Компания, имеющая право на дивиденды, владеет не менее 10% уставного (складочного) капитала компании, выплачивающей дивиденды, и стоимость этой доли составляет не менее 160 000 немецких марок или эквивалентную сумму в рублях
Кипр	5	Лицо, имеющее право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании сумму, эквивалентную не менее чем 100 000 долл. США
Нидерланды	5	Право на дивиденды имеет компания (за исключением партнерств), прямое участие которой в капитале организации, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 25% и которая инвестировала не менее 75 000 ЭКЮ или эквивалентной суммы в национальной валюте России и Нидерландов
США	5	Компания, имеющая право на дивиденды, владеет не менее 10% уставного капитала организации, выплачивающей дивиденды
Финляндия	5	Компания (за исключением партнерств), обладающая правом собственности на дивиденды, напрямую владеет не менее 30% капитала организации, выплачивающей дивиденды, а размер инвестиций превышает 100 000 долл. США или эквивалентной суммы в национальных валютах России и Финляндии на момент начисления и выплаты дивидендов
Франция	5	Одновременное выполнение двух следующих условий. Фактическим получателем дивидендов является компания: 1) которая инвестировала в фирму, выплачивающую дивиденды, независимо от формы и вида этих инвестиций не менее 500 000 французских франков или эквивалентную сумму в другой валюте при условии, что стоимость каждой инвестиции оценивается на дату ее осуществления; 2) доходы которой облагаются налогом на прибыль по налоговому законодательству Франции при условии, что эта компания освобождается от уплаты налогов с получаемых дивидендов
	10	Выполнение только одного условия: "1" или "2"
Швейцария	5	Компании - владельцу дивидендов прямо принадлежит не менее 20% капитала организации, выплачивающей дивиденды, и сумма инвестиций превышает 200 000 швейцарских франков или их эквивалент в любой другой валюте на момент начисления дивидендов

На практике подобные "лобовые" схемы не используются: привлекаются внешне независимые и

(или) сестринские компании. Но и в этом случае результат предсказуем - уменьшение налоговой базы в стране - источнике дохода. Поскольку решение предоставить (или не предоставить) компании заем основано в том числе на объеме имеющегося у нее капитала (долга), в случае с независимым акционером-заимодавцем механизм тонкой капитализации, как правило, не применяется.

Основной инструмент противодействия получению налоговых выгод с использованием тонкой капитализации - специальные правила, закрепляемые на уровне национального законодательства стран, по которому либо определенные проценты рассматриваются как распределенная прибыль, либо определенный капитал рассматривается как вклад в акционерный капитал, а не как заем. Эти правила распространяются исключительно или главным образом на компании, производящие выплаты иностранным ассоциированным предприятиям.

Когда финансирование имеет очевидный характер заемного, по законодательству некоторых стран к выплаченному проценту применяется такой же налоговый режим, как к распределенной среди акционеров прибыли. При этом различают два подхода к вопросам злоупотреблений с использованием тонкой капитализации: **подход приравнивания к нормальной рыночной цене** (в расчет принимается размер займа, который был бы предоставлен в обычной рыночной ситуации) и **подход фиксированного соотношения** (если общая сумма долга компании-заемщика превышает определенную пропорцию по отношению к акционерному капиталу, проценты по ссуде или части ссуды, которая является превышением над установленной долей долга по отношению к акционерному капиталу, автоматически не разрешаются к вычету либо облагаются налогом как дивиденды).

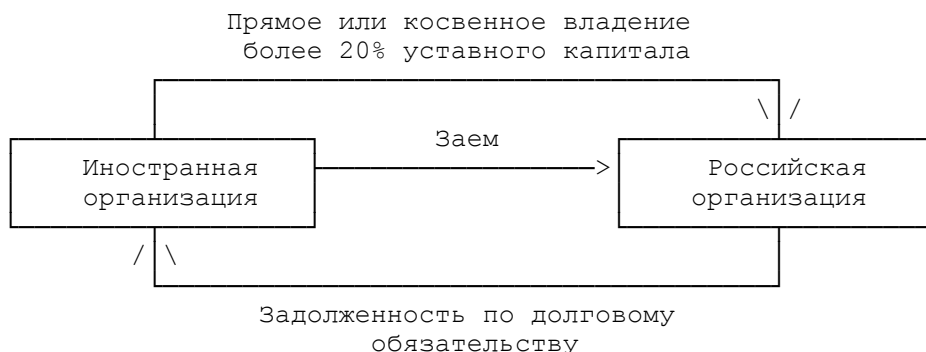
По результатам исследования, опубликованного в журнале *European Taxation*, многие страны (в их числе преимущественно страны, известные в прошлом как центры налогового планирования, например Кипр, Мальта, Швейцария) вообще не имеют правил тонкой капитализации или ввели их недавно (Нидерланды). В США, Франции и Испании правила тонкой капитализации применяются лишь в отношении акционеров (заимодавцев, кредиторов), которые выступают резидентами иностранных государств. В большинстве же стран ЕС правила тонкой капитализации распространяются и на акционеров-резидентов, поскольку решением Европейского суда применение таких правил только к иностранным акционерам было признано не соответствующим принципу свободы учреждения коммерческих компаний.

В России специальные положения, направленные на ограничение возможности фактической выплаты дивидендов, завуалированной под выплату процентов (т.е. противодействующие злоупотреблениям с использованием тонкой капитализации), установлены ст. 269 НК РФ.

Особый порядок применяется при выплате процентных доходов российскими организациями, имеющими непогашенную задолженность:

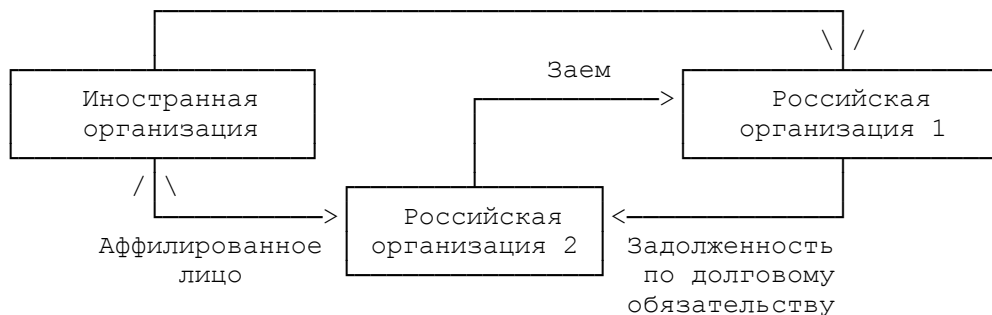
- по долговому обязательству перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации (рис. 4.1 (а));
- по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством РФ аффилированным лицом указанной иностранной организации (рис. 4.1 (б));
- по долговому обязательству, в отношении которого такое аффилированное лицо и (или) непосредственно эта иностранная организация выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации (рис. 4.1 (в) и 4.1 (г)).

Контролируемая задолженность

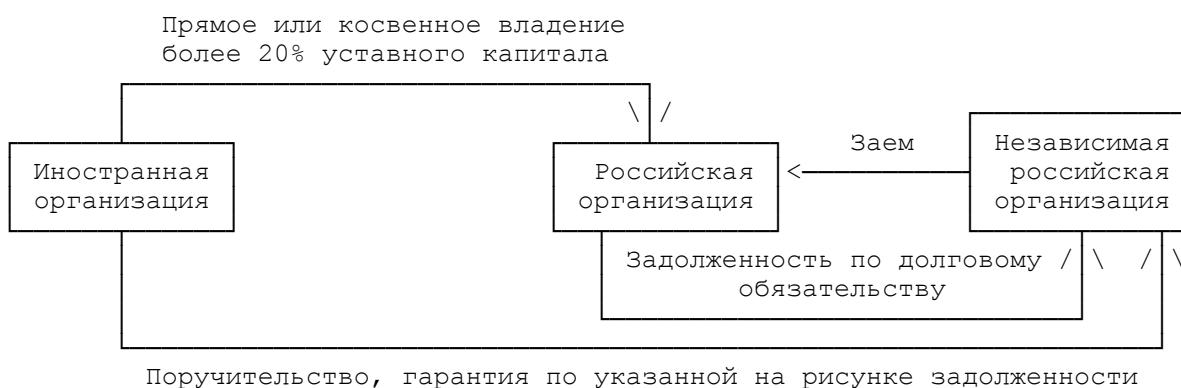


(а)

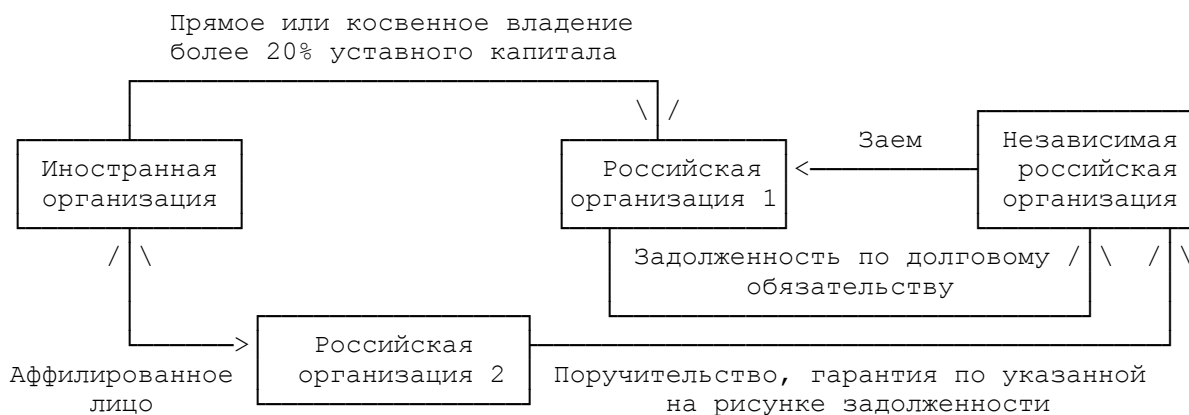
Прямое или косвенное владение
более 20% уставного капитала



(б)



(в)



(г)

Рис. 4.1

Признаки аффилированных лиц закреплены в ст. 4 Закона РСФСР от 22 марта 1991 г. N 948-1 "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках", из положений которой следует, что аффилированность возникает как вследствие взаимного участия в уставном капитале, так и по иным основаниям (общие лица или родственники в органах управления; соглашения, позволяющие оказывать влияние на деятельность без участия в капитале).

Любой из вариантов указанной задолженности признается в целях ст. 269 НК РФ **контролируемой задолженностью перед иностранной организацией.**

В соответствии с установленным ст. 269 НК РФ правилом тонкой капитализации проценты, выплачиваемые сверх предельного уровня, рассчитываемого на основе коэффициента капитализации и доли участия иностранной материнской компании в российской организации, рассматриваются как выплата дивидендов и облагаются по соответствующей ставке налога. Кроме того, такие проценты принимаются в уменьшение налогооблагаемой прибыли российской организации в составе налоговых

вычетов тоже с учетом правила капитализации.

При определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов с учетом положений п. 1 ст. 269 НК РФ, применяются особые правила, если российская организация имеет контролируруемую задолженность перед иностранной организацией и если размер этих непогашенных долговых обязательств более чем в 3 раза (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой ее активов и величиной обязательств (далее - собственный капитал) на последний день отчетного (налогового) периода. Так, при наступлении указанных обстоятельств российская организация обязана на последнее число каждого отчетного (налогового) периода исчислить предельную величину признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности путем деления суммы процентов, начисленных в каждом отчетном (налоговом) периоде по контролируемой задолженности, на коэффициент капитализации. При этом **коэффициент капитализации** рассчитывается на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на 3 (для банков и организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - на 12,5).

В целях ст. 269 НК РФ контролируемая задолженность перед иностранной организацией определяется с учетом всех долговых обязательств (кредитов, товарных и коммерческих кредитов, займов, банковских вкладов, банковских заимствований) вне зависимости от того, предусмотрена договором по ним или нет выплата процентов. Соответственно, при расчете коэффициента капитализации учитывается непогашенная задолженность как по процентному, так и по беспроцентному займу.

При определении величины собственного капитала в расчет **не принимаются** суммы долговых обязательств в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

Исчисленная предельная величина признаваемых расходом процентов по контролируемой задолженности используется при определении той части начисленных процентов, которую в целях налогообложения российская организация может отнести к расходам. В состав расходов могут быть включены проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные указанным способом, но не более фактически начисленных процентов.

Пунктом 4 ст. 269 НК РФ предусмотрено, что положительная разница между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с порядком, установленным п. 2 ст. 269 НК РФ, приравнивается в целях налогообложения к дивидендам. Эта норма НК РФ согласуется с положениями статьи "Проценты" многих соглашений об избежании двойного налогообложения: если сумма процентов, относящаяся к долговому требованию, по которому они выплачиваются, превышает сумму, которая была бы согласована между плательщиком и лицом, фактически имеющим на них право, при отсутствии особых условий сделки, то избыточная часть платежа по-прежнему облагается налогом в соответствии с законодательством каждого договаривающегося государства.

Названные правила, установленные ст. 269 НК РФ, можно записать в следующем виде:

$$Int_{\text{Exp}} = (Int \times 3 \times Cap_{\text{Self}} \times Share) : Debt, \quad (4.1)$$

где Int_{Exp} - проценты, относимые к расходам в целях налогообложения прибыли; Int - проценты, начисленные по долговому обязательству; Cap_{Self} - собственный капитал; $Share$ - доля прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации; $Debt$ - сумма долгового обязательства.

К расходам относятся проценты в размере Int_{Exp} при условии, что $Share > 20\%$ и $Debt > 3 \times Cap_{\text{Self}}$.

Тогда коэффициент капитализации вычисляется по формуле:

$$K_{\text{Cap}} = Debt : (3 \times Cap_{\text{Self}} \times Share), \quad (4.2)$$

При удовлетворении названных условий Int_{Exp} всегда меньше Int . Следовательно, при применении правил ст. 269 НК РФ сумма процентов, признаваемых расходом, всегда окажется меньше

суммы начисленных процентов.

Рассмотрим изложенное на примере.

Предположим, что российский банк-налогоплательщик привлек кредит иностранного банка, владеющего 30% его уставного капитала, под 24% годовых.

Структура баланса (максимально упрощена) представлена в табл. 4.5.

Таблица 4.5. Упрощенная форма баланса

Активы	Пассивы		
	Показатель	Ед.	Доля иностранного банка-кредитора, ед.
300 ед.	Долговые обязательства	290	260
	Собственный капитал, нераспределенная прибыль	10	3

Собственный капитал налогоплательщика, увеличенный в 12,5 раза, меньше кредиторской задолженности перед иностранным заимодавцем ($10 \times 12,5 = 125 < 260$).

Рассчитаем долю процентов, начисляемых кредитору, которую можно включить в состав расходов.

Контролируемая задолженность равна 260 ед.

Начисленные по долговым обязательствам проценты составят 62,4 ед. в год ($260 \times 24 : 100$).

В соответствии с коэффициентом капитализации 6,93 $[(260 : 3) : 12,5]$ размер процентных расходов, учитываемых в налоговой базе текущего налогового периода (предельные проценты), получится равным 9 ед. ($62,4 : 6,93$).

Положительная разница между начисленными процентами по долговым обязательствам и предельными процентами, приравниваемая в целях налогообложения к дивидендам, составит 53,4 ед. ($62,4 - 9$). С этой суммы должен быть удержан налог по ставке 15%.

Аналогичные рассмотренным правила недостаточной капитализации установлены законодательством Германии о недостаточной капитализации, однако их применение обусловлено рядом факторов.

Во-первых, выплаты процентов по подпадающим в принципе под действие правил недостаточной капитализации кредитам должны превышать 250 тыс. евро в год.

Во-вторых, размер долга акционеру или связанному лицу должен как минимум в 1,5 раза превышать размер его соответствующей доли в уставном капитале. При этом размер уставного капитала уменьшается на размер капитала компании, выплачивающей проценты в дочерних компаниях (с тем, чтобы при расчете применимости правил недостаточной капитализации в отношении дочерних компаний эта часть капитала не учитывалась дважды).

В-третьих, заем должен быть выдан крупным акционером (т.е. владеющим более 25% акционерного капитала); или связанным с крупным акционером лицом; или независимым лицом по договоренности с крупным акционером или связанным с ним лицом.

Однако, если доказать, что заем был бы выдан на тех же условиях независимым лицом без договоренности с крупным акционером или связанным с ним лицом, можно избежать применения германских правил недостаточной капитализации. Если это доказать не удастся, то последуют перекалфикация процентов на долг, превышающий отношение 1,5 : 1 (долг к капиталу), в дивиденды с удержанием 20% налога у источника и невозможность вычета суммы у выплачивающей компании.

Сравнительный анализ правил тонкой капитализации, установленных в России и Германии, показывает, что германскими правилами определен более реалистичный порог (отношение долга к собственному капиталу 1,5 : 1), когда предоставление кредитов независимыми лицами становится маловероятным, но при этом предоставляется возможность избежать применения правил о недостаточной капитализации, если сделка могла быть совершена в силу каких-либо условий и с несвязанным лицом, оставляя, таким образом, в рамках области применения норм о недостаточной капитализации лишь случаи искусственного создания большой задолженности дочерней компании перед материнской [(e) 7].

Кроме того, российские правила о недостаточной капитализации не охватывают, по крайней мере напрямую, таких очевидных способов избежать прямого кредитования материнской организацией дочерней, как выдача кредита сестринской компанией.

Анализ российской правоприменительной практики показывает, что правила противодействия недостаточной капитализации применяются автоматически при наличии признаков контролируемой задолженности (взаимозависимости сторон сделки) без учета фактора отличия условий сделки от

рыночных.

Особое теоретическое и практическое значение приобретает рассмотрение **вопроса об использовании правил противодействия тонкой капитализации в связи с применением международных соглашений об избежании двойного налогообложения**. В связи с этим представляется целесообразным проанализировать данный вопрос с позиции защиты от перекалфикации процентов в дивиденды и с точки зрения принципа недискриминации.

Специальные статьи Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и на капитал (например, "Ассоциированные предприятия", или "Связанные предприятия", или "Взаимозависимые предприятия", или "Корректировка прибыли" (далее - "Ассоциированные предприятия")) касаются переоценки прибыли, возможно, в налоговых целях в случае, если сделки совершались между связанными предприятиями (материнская и дочерняя компании и компании под общим управлением) на условиях, не соответствующих понятию свободной конкуренции (т.е. не в рыночных ценах) [(д) 24].

В докладе "Руководство по трансферу цен для мультинациональных предприятий и налоговых администраций", подготовленном Комитетом по налоговым вопросам ОЭСР, сформулированы международно согласованные принципы, касающиеся применения данных статей соглашений [(д) 40]. В докладе, в частности, указывается, что рассматриваемая статья соглашений не препятствует применению внутреннего законодательства договаривающихся государств по тонкой капитализации по мере того, как их действие направлено на ассимилирование прибылей получателя займа на сумму, соответствующую прибылям, которые бы накопились в конкурентной ситуации открытого рынка. По мнению Комитета, рассматриваемая статья целесообразна не только для определения конкурентности рыночной ставки, предусмотренной для займа, но и для определения того, является этот заем реальным или же представляет собой платеж, например вклад в акционерный капитал.

Ряд государств - членов ОЭСР толкует рассматриваемую статью так, что она никоим образом не запрещает корректировку прибылей согласно внутреннему законодательству при условиях, которые отличаются от указанных в этой статье, и что статьей возводится принцип конкурентных цен на уровень международного договора. Также большая часть государств - членов ОЭСР считает, что дополнительные более строгие требования информации или даже реверсирование бремени доказательства не представляют собой дискриминации в значении статьи "Недискриминация" международных соглашений об избежании двойного налогообложения [(д) 8].

Специальная оговорка, касающаяся противодействия использованию тонкой капитализации, включена также в ст. 11 "Проценты" <1> Модельной конвенции по налогам на доходы и на капитал. Цель включения такой оговорки состоит в ограничении действия положений, касающихся налогообложения процентов, когда из-за особых отношений, существующих между плательщиком и фактическим владельцем или между ними обоими и третьим лицом, сумма выплачиваемых процентов превышает сумму, о которой они условились бы, если бы плательщик и фактический владелец проводили операцию в конкурентных рыночных условиях. Это означает, что в данном случае положения статьи "Проценты" применяются только к последней упомянутой сумме, а излишек процентов подлежит налогообложению согласно законодательствам обоих договаривающихся государств с соответствующим учетом других положений международного договора.

<1> Процентами (ст. 11) в Модели признаются доходы от долговых требований любого вида, в том числе в случаях, когда требования обеспечены залоговым правом на земельные участки или предоставляют право на участие в прибыли должника.

Примеры можно привести в отношении случаев, когда проценты выплачивались лицам, которые прямо или косвенно контролировали плательщика, или прямо или косвенно контролировались плательщиком, или подчинялись группе, связанной с плательщиком общими интересами. Концепция особых взаимоотношений распространяется в целом на любую общность интересов в отличие от юридической связи, в отношении которой возникает выплата процентов.

В комментариях к ст. 11 "Проценты" Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и на капитал указывается, что в отношении налогового режима, применяемого к излишку процентов, необходимо установить точную природу такого излишка в соответствии с обстоятельствами каждого случая для определения категории дохода, в которой он должен быть классифицирован в целях применения положений налоговых законов заинтересованных государств и положений международного налогового соглашения. Данная статья позволяет только изменить ставку, по которой взимается процент, а не реклассифицировать заем таким образом, чтобы придать ему характер вклада в уставный капитал. Статья "Проценты" международных налоговых соглашений влияет не только на получателя, но и на плательщика чрезмерного процента, и, если закон страны источника позволяет, излишек не будет разрешен для вычета ввиду других применяемых положений международного договора [(д) 8].

Вместе с тем доход, отнесенный к дивидендам, не относится к процентам, что свидетельствует о приоритете статьи "Дивиденды" над статьей "Проценты" <1>. При этом проценты по займам, при которых

кредитор фактически разделяет риски заемщика (возврат зависит от успеха предприятия), рассматриваются как дивиденды. Учитывается совокупность обстоятельств, например соотношение займов и прямых инвестиций, соотношение займов и иных активов, участие кредитора в прибылях, субординация займа в отношении иных долгов, зависимость суммы процентов от прибыли, отсутствие условий о возврате в конкретный срок.

<1> Дивидендами в Модельной конвенции по налогам на доходы и на капитал (ст. 10) признаются доходы по акциям или от других прав, которые не являются долговыми требованиями, дающих право на участие в прибыли, а также доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налоговому регулированию, как доход от акций в соответствии с законодательством государства, в котором компания, распределяющая прибыль, выступает резидентом.

Таким образом, по мнению экспертов ОЭСР, статьи "Дивиденды" и "Проценты" международных соглашений об избежании двойного налогообложения как таковые не препятствуют применению национальных правил противодействия тонкой капитализации.

Некоторые российские налоговики, основываясь на определениях терминов "проценты" и "дивиденды", данных в международных налоговых соглашениях, и на императиве приоритета международных соглашений по отношению к нормам национального законодательства, приходят к выводу об отсутствии правовых оснований применять к "лишним" процентам положения соглашений о дивидендах и облагать их в порядке, установленном для дивидендов, даже если согласно внутреннему закону они являются дивидендами [(e) 59].

Минфин России как компетентный орган в целях международных соглашений об избежании двойного налогообложения указывает, что на основании статей "Ассоциированные предприятия" и "Проценты" Россия имеет право провести корректировку прибыли, получаемой взаимозависимыми лицами двух договаривающихся государств, если в их коммерческих и финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между двумя независимыми предприятиями [(v) 1], [(v) 2]. При этом, по мнению Минфина России, международные налоговые соглашения не препятствуют переквалификации процентов в дивиденды, поскольку "переквалифицированные проценты" представляют собой доход от иных корпоративных прав, который приравнивается в целях налогообложения к доходам от акций в соответствии со ст. 269 НК РФ.

Российские суды придерживаются иной точки зрения. В делах по ООО "Ферротек" [(r) 3] и ООО "Сведвуд Тихвин" [(r) 5] рассмотрение проходило с учетом положений российско-германского и российско-голландского договоров об избежании двойного налогообложения, и суд признал п. п. 2 и 4 ст. 269 Кодекса по разным основаниям не соответствующими соглашениям об избежании двойного налогообложения с указанными государствами.

В обоих делах налоговые органы сочли неправомерным вычет уплаченных по займу процентов. Принимая решения в пользу налогоплательщиков, суды руководствовались следующими соображениями.

Во-первых, соглашения об избежании двойного налогообложения содержат определения как дивидендов, так и процентов. В спорных ситуациях выплаты соответствуют дефиниции процентов в соглашении об избежании двойного налогообложения, и переквалификация их в дивиденды не будет соответствовать положениям соглашений.

Во-вторых, компании с иностранным капиталом не должны подвергаться более тяжелому налогообложению по сравнению с компаниями с российским капиталом (принцип недискриминации).

В-третьих, протоколы к соглашениям об избежании двойного налогообложения содержат специальные положения, допускающие вычет процентов для резидентов с участием иностранного капитала <1>.

<1> Соответствующее положение Соглашения об избежании двойного налогообложения с Нидерландами от 16 декабря 1996 г. сформулировано следующим образом: "IV. В отношении ст. ст. 7, 14 и 25. Понимается, что в случае выплаты процентов и заработной платы предприятием Договаривающегося Государства, капитал которого полностью или частично принадлежит или прямо или косвенно контролируется резидентами другого Договаривающегося Государства, такие проценты и заработная плата будут вычитаться при исчислении налогооблагаемой прибыли этого предприятия, за исключением случаев, когда проценты и заработная плата относятся к прибыли, которая не облагается налогом. Предыдущее предложение применяется соответственно к процентам и заработной плате при исчислении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства".

К интересным выводам пришли в результате анализа указанных решений судов Р.Р. Вахитов и Н.К. Роверс [(e) 8], по мнению которых первые два соображения применимы практически ко всем ситуациям, когда речь идет о соглашениях об избежании двойного налогообложения с участием России.

Это стандартные положения соглашений об избежании двойного налогообложения. Положения о вычетаемости процентов нестандартные и наличествуют далеко не во всех российских налоговых договорах.

Довод, основанный на дефинициях процентов и дивидендов в соглашениях об избежании двойного налогообложения, по мнению названных авторов, не кажется убедительным, поскольку по сути переqualифицированные проценты будут соответствовать определению дивидендов.

Главное обстоятельство, с которым авторы связывают принятие судами положительных решений, - наличие в соглашениях об избежании двойного налогообложения оговорки о недискриминации компаний с иностранным капиталом.

Статьей "Недискриминация" Модельной конвенции по налогам на доходы и на капитал устанавливается принцип, согласно которому в целях налогообложения запрещается дискриминация на основе национальности и по которому к национальным лицам одного государства не может применяться режим, менее благоприятный в другом государстве, чем к национальным лицам второго упомянутого государства в тех же обстоятельствах [(д) 24].

Необходимо отметить, что вопрос о том, защищает ли международное налоговое соглашение, в частности его статья "Недискриминация", от применения положений национального законодательства, направленных на противодействие тонкой капитализации, - особый предмет дискуссии в научном сообществе и среди специалистов-практиков.

Минфин России придерживается мнения, согласно которому применение правил противодействия недостаточной капитализации, установленных ст. 269 НК РФ, не противоречит статье "Недискриминация" соглашений [(в) 3]. Так, на основе анализа положений статей "Недискриминация" и "Проценты" Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и на имущество от 16 декабря 1996 г. (далее - Соглашение) Минфин России указывает, что, во-первых, в статье "Проценты" названного Соглашения речь буквально идет не о ставке процентов (она может быть рыночной), а об их сумме и она может превышать сумму процентов по кредитному договору между независимыми предприятиями, потому что сумма самих заемных средств, предоставленных даже по рыночной процентной ставке, в отношениях между взаимозависимыми предприятиями может превышать аналогичную сумму в кредитных отношениях между независимыми лицами.

Кроме того, по мнению Минфина России, данное положение разрешает любому из договаривающихся государств применять национальные правила так называемой недостаточной капитализации в отношении процентов, выплачиваемых по задолженности между взаимозависимыми организациями, включая организации, участником которых являются резиденты другого договаривающегося государства. В связи с этим, делает вывод Минфин России, применение правил, установленных ст. 269 НК РФ, не противоречит ст. 25 "Недискриминация" Соглашения.

Такой же вывод следует из Комментариев ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: принцип недискриминации не запрещает стране заемщика рассматривать проценты как дивиденды согласно внутренним правилам тонкой капитализации в меру их совместимости со статьями "Ассоциированные предприятия" или "Проценты" международных налоговых соглашений. Но если этот режим вытекает из правил, не совместимых с упомянутыми статьями, и если он применяется только к заимодавцам-нерезидентам (с исключением заимодавцев-резидентов), то такой режим запрещается согласно статье "Недискриминация" [(д) 8].

Положения ст. 269 НК РФ о противодействии тонкой капитализации распространены как на заимодавцев-нерезидентов, так и на заимодавцев-резидентов (с прямым или косвенным участием иностранного капитала). Это обстоятельство позволяет сделать вывод, что статья "Недискриминация" международных налоговых соглашений Российской Федерации не препятствует применению положений ст. 269 НК РФ, направленных на противодействие тонкой капитализации.

Существует и иная точка зрения (см., например, [(е) 8]), согласно которой соответствующие пункты ст. 269 НК РФ о правилах тонкой капитализации имеют дискриминационный характер, поскольку применяются только в ситуациях: а) займа, контролируемого нерезидентом, и б) займа, выданного аффилированному российскому заемщику. Иначе говоря, ст. 269 НК РФ предусматривает более тяжелое налоговое бремя для компаний, берущих займы у нерезидентов и компаний с иностранным капиталом. При этом налогоплательщики без иностранного участия в капитале, имеющие долговые обязательства, могут признавать в составе расходов все фактически начисленные проценты, что ущемляет принцип недискриминации и противоречит нормам международных налоговых соглашений [(е) 59].

Вместе с тем, анализируя разные точки зрения по рассматриваемому вопросу, следует учитывать, что принцип недискриминации запрещает более обременительное налогообложение в зависимости от национального признака налогоплательщика. По национальному признаку налогоплательщики делятся на две категории: резиденты и нерезиденты. Следовательно, для определения "национальности" налогоплательщика в расчет не принимается "национальность" лиц, контролирующих его в силу участия

в капитале либо по иным основаниям.

Дополнительно необходимо учитывать, что в случаях, когда акционером и кредитором является резидент той же страны, больших проблем тонкая капитализация не вызывает, поскольку полученные проценты облагаются налогом как доход заимодавца в этой же стране, и искусственное перекачивание дохода от заимодавца к займополучателю не имеет экономического смысла. Видимо, по этой причине государства не стремятся препятствовать недостаточной капитализации по сделкам между своими резидентами и не устанавливают в их отношении в законах специальные правила.

ВАС РФ указал [(г) 8], что статьи международных договоров о недискриминации направлены на устранение дискриминации при налогообложении национальных лиц одного договаривающегося государства в другом договаривающемся государстве, включая гарантии на равные условия налогообложения. По мнению коллегии судей, названные положения соглашений не касаются вопросов методики и порядка расчета налога на прибыль, в том числе порядка учета расходов в целях налогообложения прибыли, договаривающихся государств и не исключают возможности для применения п. 2 ст. 269 НК РФ, вводящего ограничения при учете процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в разных формах в деятельности налогоплательщика - российской организации.

Анализируя рассмотренные подходы и мнения относительно правил тонкой капитализации, можно сделать вывод, что статьи "Дивиденды" и "Проценты" международных соглашений об избежании двойного налогообложения в силу наличия в них специальных оговорок не препятствуют применению российских правил противодействия тонкой капитализации.

Не препятствует этому и статья "Недискриминация", поскольку российские правила противодействия тонкой капитализации распространены как на заимодавцев-нерезидентов, так и на заимодавцев-резидентов (с прямым или косвенным участием иностранного капитала).

Если говорить о совершенствовании российских правил недостаточной капитализации, то необходимым представляется расширить область их применения на все случаи, когда отношения между сторонами могут влиять на условия сделки (например, финансирование через сестринские компании).

Применение правил недостаточной капитализации следует поставить в зависимость не только от наличия возможности взаимного влияния на условия сделки, но и прежде всего от фактора отличия условий сделки от рыночных.

Следует также снизить порог отношения долга к собственному капиталу с одновременным предоставлением возможности исключить применение этих правил, если сторонам удастся доказать, что заем был предоставлен в соответствии с объективно существовавшими на момент предоставления займа рыночными условиями, а не для замаскированного перемещения дохода от дочерней компании к материнской.

Налогообложение доходов от продажи акций

Как уже говорилось, в пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ приведен критерий в виде установленной доли недвижимого имущества российской организации, находящегося на территории РФ, в активах этой организации, в случае превышения которой доходы от реализации акций относятся к доходам от источников в РФ, подлежащих налогообложению у источника. Если указанная доля не превышает 50%, то доходы тоже относятся к доходам от источников в РФ, однако у лица, выплачивающего доход иностранной организации, в силу п. 2 ст. 309 НК РФ не возникает обязанность налогового агента.

Аналогичные нормы содержатся и в некоторых соглашениях об избежании двойного налогообложения Российской Федерации с иностранными государствами. Так, в ст. 19 Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и на капитал от 17 июня 1992 г. [(а) 10] предусмотрено, что доход, полученный лицом с постоянным местопребыванием в одном договаривающемся государстве от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в другом договаривающемся государстве, или акций, или других прав участия в прибылях компании, основного средства которой состоят не менее чем на половину из недвижимого имущества, расположенного в этом другом договаривающемся государстве, может быть обложен налогом в соответствии с национальным законодательством этого другого государства.

Для применения указанной нормы НК РФ и соглашений об избежании двойного налогообложения необходимо определить, какую долю активов российской организации-эмитента составляет недвижимое имущество, находящееся на территории РФ. Ни одна из установленных на сегодняшний день в РФ форм публичной отчетности не содержит показателя "недвижимое имущество", тем более показателя "недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации". Такая доля может быть определена в результате специальной оценки активов российской организации, в том числе путем оценки рыночной стоимости недвижимости и активов в целом. В НК РФ нет никаких указаний на способ осуществления такой оценки. НК РФ не содержит и указаний на необходимость специальной оценки

доли недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, в активах российской организации. В том числе не имеется никаких указаний и на необходимость оценки рыночной стоимости недвижимого имущества и активов в целом.

НК РФ не определены и требования к источникам информации, из которых налоговый агент может узнать о фактической доле недвижимого имущества. Такие сведения может предоставить ему иностранная организация, продающая акции, на основе имеющихся у нее публикаций общепризнанных частных или официальных источников либо по данным, полученным продавцом акций от акционерного общества. Необходимую информацию может получить покупатель акций - налоговый агент непосредственно от акционерного общества, акции которого он приобретает, либо из иных не запрещенных законом достоверных источников.

По мнению Минфина России, расчет доли такого недвижимого имущества возможен на основе балансовой стоимости активов российской организации и балансовой стоимости этой недвижимости. Документами, подтверждающими размер доли недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, в активах российского эмитента могут быть бухгалтерский баланс по состоянию на последнюю отчетную дату, предшествующую сделке по купле-продаже акций, и расчет по налогу на имущество организаций на ту же отчетную дату.

Таким образом, следует признать, что, несмотря на закрепление данной нормы, НК РФ не предусмотрен механизм ее реализации. В связи с этим представляется, что работать на практике данная норма НК РФ может, например, в случае, если российская организация - эмитент приобретает у иностранной организации свои собственные акции или если акции российской организации были приобретены у иностранной организации на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли), поскольку, как уже упоминалось, в соответствии с законодательством вне зависимости от соответствия критерию "50%" доходы иностранных организаций от такой продажи акций не относятся к доходам от источников в РФ и, соответственно, налогообложению в России не подлежат.

Доходы от продажи финансовых инструментов, базисным активом которых не являются акции российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, относятся к иным аналогичным доходам, предусмотренным пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Источник дохода в сделках с участием нескольких лиц

При осуществлении сделок, участниками которых выступают несколько лиц, может происходить смена лица, непосредственно выплачивающего доход иностранной организации. Источник выплаты и источник дохода зачастую могут не совпадать, поэтому в таких случаях тоже возникает необходимость правильной квалификации экономической сущности выплачиваемого дохода.

Допустим, акционерный банк А выдал иностранному банку В два векселя. При этом банк С на основании банковских гарантий выступил по указанным вексельным обязательствам акционерного банка А в качестве гаранта.

Акционерный банк А своевременно не исполнил обязательства по указанным векселям, в связи с чем иностранный банк В выставил требование банку С об уплате ему общей суммы по обоим банковским гарантиям.

В рассматриваемом случае, когда по вексельному обязательству какой-либо организации в качестве гаранта исполнения вексельного обязательства выступает банк, при определении дохода, подлежащего обложению налогом в России, необходимо исходить из следующего.

В соответствии со ст. 369 ГК РФ банковская гарантия обеспечивает надлежащее исполнение принципалом его обязательства перед бенефициаром (основного обязательства). Таким образом, гарантия, являясь обеспечением исполнения основного обязательства принципала перед бенефициаром и будучи связана с ним, не может выдаваться при отсутствии такого основного обязательства между принципалом и бенефициаром, а исполнение или неисполнение гарантом его обязательства перед бенефициаром на основании выданной им гарантии непосредственно зависит от выполнения или невыполнения принципалом обязательства перед бенефициаром. Иначе говоря, только в случае неисполнения принципалом обязательства перед бенефициаром гарант обязан по условиям выданного им гарантийного обязательства, обеспечивающего надлежащее исполнение принципалом обязательства перед бенефициаром, выплатить бенефициару соответствующую денежную сумму.

Принимая во внимание экономическую взаимосвязь денежного обязательства гаранта с денежным обязательством принципала, в комментируемом случае при выплате денежных средств, производимой банком на основании его гарантий, выданных в обеспечение исполнения вексельного обязательства другого банка перед третьим иностранным банком, можно утверждать, что меняется лишь источник выплаты дохода, предусмотренного вексельным обязательством.

Обязательство заплатить денежные средства по векселю может возникать либо из более раннего обязательства между принципалом и бенефициаром, например оплатить финансовые услуги, либо в случае реализации векселя векселедателем на возмездной основе.

Как видим, выплата по гарантии вексельного обязательства неразрывно связана с наличием основного обязательства между принципалом и бенефициаром, соответственно сумму дохода бенефициара, подлежащую налогообложению у источника выплаты, следует определять исходя из такого основного обязательства.

В некоторых случаях, например когда операции осуществляются с участием посредников, также бывает сложно определить налогового агента.

В том случае, когда иностранная организация совершает операции с участием комиссионера, логичнее всего признавать налоговым агентом лицо, с которым иностранная организация заключила договор и у которого возникает обязательство выплатить доход иностранной организации, т.е. в данном случае - комиссионера. Так, согласно ст. 990 ГК РФ по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента, при этом по указанной сделке приобретает права и становится обязанным комиссионер, даже если комитент назван в сделке и вступает с третьим лицом в отношении по исполнению сделки.

Если иностранная организация является учредителем или выгодоприобретателем по договору доверительного управления, то с доходов такого учредителя или выгодоприобретателя, полученных в рамках договора доверительного управления, налог удерживает и перечисляет в бюджет доверительный управляющий. Это положение закреплено в п. 6 ст. 309 НК РФ.

Если выплата доходов иностранной организации, подлежащих налогообложению в России у источников их выплаты, производится российской организацией через ее обособленное подразделение, удерживать налог и перечислять его в бюджет логично также через указанное обособленное подразделение организации. В данном случае значение имеет техническая возможность осуществить удержание налога из средств, причитающихся иностранной организации - налогоплательщику.

4.4. Механизм уплаты налога на прибыль организаций

Налоговый агент по доходам от источников в Российской Федерации

Основная особенность порядка уплаты налогов с рассматриваемых доходов состоит в том, что обязанность по удержанию и перечислению налога в бюджет возложена не на налогоплательщика - иностранную организацию, получающую доход, а на лицо, выплачивающее этот доход.

В соответствии со ст. 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, исчисляет и удерживает российская организация или иностранная организация, ведущая деятельность в России через постоянное представительство, выплачивающие доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ, за исключением установленных случаев. Такие лица признаются налоговыми агентами согласно ст. 24 НК РФ.

Таким образом, в НК РФ определено, что налоговым агентом по налогу с доходов иностранных организаций могут быть признаны только две категории лиц: российские организации и иностранные организации, занимающиеся деятельностью в России через постоянное представительство. Эти лица могут быть признаны налоговыми агентами при наличии объекта налогообложения, коим являются доходы иностранных организаций, признаваемые доходами из источников в РФ, не связанные с деятельностью иностранной организации через постоянное представительство.

Таким образом, как можно заключить, что налоговые агенты имеют возможность установить экономическую природу выплачиваемого иностранной организации дохода, а также имеют техническую возможность удержать сумму налога.

Главный квалифицирующий признак налогового агента - не простое техническое совершение выплаты или перечисления дохода в любой его форме как таковых в пользу иностранной организации, а наличие между лицами, одним из которых выступает иностранная организация, создающих правовые последствия отношений, в результате которых у иностранной организации возникает право истребовать выплаты причитающегося ей дохода.

Ярким примером различия понятий "источник выплаты" и "источник дохода" служит исполнение банками функций платежных агентов, т.е. функций по расчетно-кассовому обслуживанию своих клиентов. Совершенно очевидно, что, выполняя функции платежного агента, банк является только техническим источником выплаты доходов в пользу иностранной организации, а не источником дохода иностранной организации как таковым.

В силу ст. 24 НК РФ на налогового агента возлагаются обязанности: правильно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги; вести персонифицированный учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов; представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для контроля за правильностью

исчисления, удержания и перечисления налогов; в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика; обеспечивать в течение четырех лет сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Анализ положений ст. ст. 309 и 310 НК РФ показывает, что в соответствии с подразделением доходов, предусмотренным ст. 309 НК РФ, установлена и обязанность налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет сумм налогов. В отношении группы доходов, объединенных в п. 1 ст. 309 НК РФ, такая обязанность законодательно установлена, в отношении группы доходов, указанных в п. 2 ст. 309 НК РФ, обязанность по удержанию и перечислению в бюджет сумм налогов с доходов иностранных организаций у лица, перечисляющего такие доходы, не возникает.

В связи с этим принципиально важно для лица, выплачивающего доходы в пользу иностранной организации, правильно определить, под какую категорию доходов подпадает конкретный доход, перечисляемый иностранной организации: это доход, предусмотренный п. 1 ст. 309 НК РФ, или доход, соответствующий доходам, указанным в п. 2 ст. 309 НК РФ. В зависимости от решения этого вопроса лицо, выплачивающее доход иностранной организации, либо удерживает налог, либо не удерживает, причем все риски по возникновению ответственности за неправомерное неудержание суммы налога с дохода иностранной организации лежат на этом лице.

Необходимость правильно квалифицировать доход, выплачиваемый иностранной организации, связана с тем, что в п. 1 ст. 309 НК РФ некоторые виды доходов указаны с недостаточной точностью, а сам перечень таких доходов не является закрытым. Кроме того, в сделках с участием нескольких лиц необходимо правильно определять лицо - источник выплаты дохода, а также устанавливать экономическую природу дохода.

Освобождение от обязанности налогового агента

В соответствии с п. 2 ст. 310 НК РФ сумма налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, исчисляется и удерживается по всем видам доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ, во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением, в частности, случаев:

- выплаты доходов в пользу постоянного представительства иностранной организации, когда налоговый агент письменно уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации. При этом у налогового агента должна быть нотариально заверенная копия свидетельства о постановке на учет этой иностранной организации в налоговом органе РФ, оформленная не ранее чем в предыдущем налоговом периоде.

На практике иностранные организации могут также обращаться в налоговые органы за получением справки о подтверждении наличия постоянного представительства этой иностранной организации. Такую справку налоговый орган выдает исходя из сведений об уплате иностранной организацией налога на прибыль в связи с деятельностью в России, данных налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации за предыдущий отчетный (налоговый) период и (или), если имеются достаточные основания считать, что деятельность иностранной организации в текущем отчетном периоде приведет к образованию постоянного представительства (например, началось осуществление подрядных строительных работ). В случае обращения иностранной организации налоговый орган выдает справку в общеустановленные сроки для ответов на запросы организаций. Если налоговый орган считает, что деятельность иностранной организации не приведет к образованию постоянного представительства, он в эти же сроки уведомляет заявителя с соответствующим обоснованием [(б) 6];

- выплаты доходов, не относящихся к постоянному представительству, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в России, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет действующий международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения;

- выплаты дохода иностранной организации, в отношении которого ст. 284 НК РФ предусмотрена налоговая ставка 0%;

- в случае выплаты доходов иностранным организациям, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если российским законодательством предусмотрено их освобождение от налогообложения;

- в случае выплаты доходов иностранным организациям - организаторам XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи, а также доходов, связанных с распространением продукции средств массовой информации, касающейся данных Олимпийских зимних игр;

- в случае выплаты процентных доходов по государственным ценным бумагам Российской

Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальным ценным бумагам; процентных доходов по обращающимся облигациям, выпущенным российскими организациями по законодательству иностранных государств; процентных доходов по долговым обязательствам перед иностранными организациями при выполнении условий пп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ.

Порядок исчисления и уплаты налога налоговым агентом

Налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в России, перечисленных в п. 1 ст. 309 НК РФ, исчисляет и удерживает налоговый агент при каждой выплате доходов, за исключением установленных случаев, о которых говорилось ранее.

Перечисленные в п. 1 ст. 309 НК РФ доходы представляют собой объект налогообложения независимо от формы, в которой они получены, в частности в натуральной или иной неденежной форме, например путем погашения обязательств, в виде прощения долга, зачета требований.

В таких случаях, или в случае, если доход выплачивается иностранной организации в натуральной форме, или в случае, если сумма налога, подлежащая удержанию, превышает сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

На практике для налогового агента это означает, что он должен исчислить сумму налога, подлежащего перечислению при выплате дохода иностранной организации, исходя из рыночных цен на продукцию, аналогичную той, которая выступила в качестве натурального дохода иностранной организации, уплатить сумму налога за счет своей чистой прибыли, после чего выставить иностранной организации - контрагенту требование о возмещении суммы налога, которую она заплатила. Либо при передаче продукции иностранной организации в качестве ее натурального дохода передавать иностранной организации не весь объем продукции, определенный договором, а меньший на объем продукции, по стоимости эквивалентный исчисленной исходя из рыночных цен на данную продукцию сумме налога. При этом налоговый агент, как и в первом случае, должен уплатить сумму налога из собственных денежных средств.

Вместе с тем налоговый агент в рассматриваемой ситуации вправе сообщить налоговому органу о невозможности удержания суммы налога, как это предусмотрено ст. 24 НК РФ.

Таким образом, рассматриваемая норма НК РФ скорее устанавливает обязанность налогоплательщика - иностранной организации уплатить сумму налога в связи с наличием объекта налогообложения, а не обязанность налогового агента ее удержать и уплатить в бюджет. Исполнение предписания НК РФ может вызывать на практике значительные сложности, поскольку идентификация налогоплательщика и ведение налоговым органом учета поступлений и начислений в отношении налоговых обязательств такого налогоплательщика затруднительны.

Налоговая база по доходам из источников в РФ и сумма налога, удерживаемого с таких доходов, исчисляются в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы. Обязанность по квалификации дохода, определению налоговой базы и исчислению суммы налога, подлежащего удержанию из средств, перечисляемых иностранной организации, возлагается законодательством на налогового агента.

Расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу Банка России на дату осуществления таких расходов.

Налоговый агент обязан перечислить сумму налога, удержанного с доходов иностранной организации, в доход федерального бюджета не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией.

Налог, удержанный налоговым агентом, перечисляется в бюджет в валюте РФ по официальному курсу Банка России на дату перечисления налога.

В соответствии со ст. ст. 24, 289 и 310 НК РФ, как упоминалось ранее, налоговые агенты в сроки, установленные законодательством для представления налоговых расчетов, обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета информацию, необходимую для контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Форма налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена Приказом МНС России от 14 апреля 2004 г. N САЭ-3-23/286@ и имеет номер по Классификатору налоговой документации (КНД) 1151056.

Глава 5. УСТРАНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ РЕЗИДЕНТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Российские организации подлежат налогообложению в России по доходам, полученным как из

источников в РФ, так и за рубежом. Возникающая таким образом проблема международного двойного налогообложения решается путем предоставления зачета по налогам, уплаченным за рубежом.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами России, а также расходы, произведенные как в России, так и за ее пределами в связи с получением таких доходов, учитываются для целей налогообложения в России по правилам, установленным гл. 25 НК РФ [(a) 3].

Суммы налога на прибыль, уплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога на прибыль организаций в России.

Таким образом, Российская Федерация устраняет двойное налогообложение своих резидентов, применяя метод зачета.

Размер засчитываемых сумм налогов, уплаченных за пределами России, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в России.

Возможность зачета сумм налогов, уплаченных российской организацией в иностранных государствах, возникает при обязательном включении доходов от источников в иностранных государствах (с учетом расходов) в налоговую базу в России и фактической уплате (удержании) налога с этих доходов в иностранном государстве.

Кроме того, законодательством ограничивается зачет иностранного налога суммой налога, подлежащей уплате с иностранных доходов в России.

Исторический анализ налогового законодательства показал, что система зачета иностранного налога была установлена в России Законом РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и первоначально не предусматривала ограничения суммы зачета иностранного налога. Положения об ограничении появились в российском законодательстве незадолго до принятия гл. 25 НК РФ [(a) 7].

Такое ограничение предусмотрено и всеми соглашениями об избежании двойного налогообложения, действующими в отношении между Российской Федерацией и иностранными государствами, в статье "Устранение двойного налогообложения".

Сумма налога, который российская организация уплатила в иностранном государстве, не во всех случаях в полном объеме может быть принята к зачету при уплате этой организацией налога на прибыль организаций в России.

Как справедливо указывают А. Грачев [(e) 42] и В.А. Кашин [(e) 23], цель ограничения иностранного налогового зачета состоит в том, чтобы предотвратить зачет налогов, уплаченных в странах с более высокой ставкой налога на доходы, против национального налога на прибыль организаций, уплаченных с доходов из национальных источников.

Ограничение зачета иностранного налога определяется расчетно.

Таким образом, в соответствии с действующей зачетной системой доходы российских налогоплательщиков, полученные из источников за пределами РФ, подлежат налогообложению только один раз по наиболее высокой ставке: или по российской ставке, или по ставке налога страны - источника дохода. Если ставка налога России больше ставки налога страны - источника дохода, Россия облагает разницу в пределах российской ставки. Вместе с тем если ставка страны - источника дохода выше российской ставки, то дополнительная уплата налога в РФ не требуется. Однако при этом эффективная ставка налогообложения доходов российской организации увеличивается.

Применение ограничения эффекта зачета иностранного налога имеет целью исключительно предотвращение двойного налогообложения. Л.П. Павлова отмечает, что в результате применения ограничения иностранного налогового зачета российские налогоплательщики лишаются возможности получать иностранный налоговый зачет по налогам, уплаченным в странах с высокими ставками налогов, на сумму превышения размера уплаченных налогов над налоговыми обязательствами по российской ставке [(e) 42].

Рассмотрим пример.

Предположим, российская организация ведет деятельность в иностранном государстве, где ставка налога на прибыль составляет:

- вариант 1 - 18%;
- вариант 2 - 40%.

По результатам налогового периода прибыль российской организации от деятельности в России составила 100 000 долл. США, а по результатам деятельности в иностранном государстве - 50 000 долл. США (исчисленная по правилам признания доходов и расходов в целях налогообложения согласно законодательству иностранного государства). Прибыль российской организации от деятельности в иностранном государстве, исчисленная по правилам гл. 25 НК РФ, составила 60 000 долл. США.

Воспользуемся табличной формой представления данных для определения суммы иностранного налога, подлежащего зачету в России.

Определение суммы иностранного налога,

подлежащего зачету в России

(долл. США)

Показатели	Россия	Иностранное государство	
		вариант 1	вариант 2
1. Налогооблагаемая прибыль	100 000	50 000	50 000
2. Ставка налога на прибыль, %	24	18	40
3. Сумма налога на прибыль, уплаченная за рубежом	-	9000	20 000
4. Налогооблагаемая прибыль, исчисленная в соответствии с российским законодательством	100 000	60 000	60 000
5. Предельный размер зачета иностранного налога (стр. 4 x 24%)	-	14 400	14 400
6. Сумма иностранного налога, принимаемого в зачет в Российской Федерации (наименьшее из значений стр. 3 и 5)	-	9000	14 400
7. Сумма иностранного налога, не принимаемая в зачет в Российской Федерации (стр. 3 - стр. 5)	-	-	5600

Из таблицы видно, что при получении доходов в иностранном государстве, где ставка налогообложения прибыли равна 40%, российская организация не сможет зачесть сумму налога в 5600 долл. США (20 000 - 14 400) и это приведет к большему налоговому бремени для организации. Однако при этом не будет и компенсации из российского бюджета уплаченной за рубежом суммы налога сверх российской налоговой ставки.

Таким образом, система зачета иностранного налога, с одной стороны, стимулирует налоговое планирование в иностранных государствах для уменьшения эффективной налоговой ставки, с другой стороны, обеспечивает уплату налогов в России с доходов, полученных российскими организациями по всему миру, в размере ставки налогообложения России.

Иностранные налоги увеличивают общие налоговые затраты российских организаций только в случае, если они не принимаются к зачету для целей российского налогообложения.

Л.П. Павлова и А. Грачев резонно полагают, что это свойство может быть использовано российскими организациями в международном налоговом планировании в целях оптимизации иностранных налогов и налогов России с доходов из иностранных источников. Налогоплательщики могут планировать минимизацию превышения налогов, уплаченных за рубежом, путем оптимизации иностранных налогов или через увеличение ограничения иностранного налогового зачета путем увеличения общего размера иностранного дохода [(е) 42].

В целях применения норм международных соглашений, в соответствии с которым российская организация претендует на освобождение от налога в иностранном государстве или на ограниченное налогообложение, российская организация должна подтвердить свой статус налогового резидента РФ (см. п. 6.3 учебного пособия).

Порядок подтверждения постоянного местопребывания в Российской Федерации установлен в Информационном сообщении Федеральной налоговой службы от 26 февраля 2008 г.

Если российская организация не подтвердила свое постоянное местопребывание в Российской Федерации и не представила в иностранном государстве такое подтверждение, вследствие чего налогообложение доходов этой организации в иностранном государстве было произведено без учета норм соглашения об избежании двойного налогообложения, то для зачета иностранного налога может рассматриваться лишь сумма налога, исчисленная в соответствии с соглашением.

Налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в России, могут получить в России зачет на сумму налога, уплаченного в иностранном государстве, только если это предусмотрено международным договором.

С 1 января 2008 г. в Российской Федерации введена ставка налога на прибыль организаций в размере 0% в отношении дивидендов, получаемых российскими организациями от стратегического

участия в деятельности своих дочерних обществ.

Установлены также соответствующий механизм реализации указанного положения законодательства и меры противодействия использованию этого механизма недобросовестными налогоплательщиками в целях минимизации либо избежания налогообложения. В этих целях введен критерий минимального размера участия в деятельности выплачивающей дивиденды организации, что позволяет определить преобладающий характер такого участия и тем самым ограничить круг налогоплательщиков реально интегрированными организациями.

Право на применение ставки налога на прибыль организаций 0% получают лишь организации, которые на день принятия решения о выплате дивидендов в течение не менее 365 дней непрерывно владеют на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) участия в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы дивидендов.

В том случае, когда выплачивающей дивиденды организацией является иностранная организация, помимо критериев, позволяющих выявить преобладающий характер участия, установлены ограничения, позволяющие исключить возможность использования для данных целей офшорных компаний. Так, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, налоговая ставка 0% применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Минфином России Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны). Такой Перечень утвержден Приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. N 108н (см. Приложение 2).

Для подтверждения права на применение налоговой ставки 0% налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов.

Таковыми документами, в частности, могут быть:

- договоры купли-продажи (мены);
- решения о размещении эмиссионных ценных бумаг;
- договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения;
- решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования;
- ликвидационные (разделительные) балансы;
- передаточные акты;
- свидетельства о государственной регистрации организации;
- планы приватизации;
- решения о выпуске ценных бумаг;
- отчеты об итогах выпуска ценных бумаг;
- проспекты эмиссии;
- судебные решения;
- уставы;
- учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги;
- выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников);
- выписки по счету (счетам) депо;
- иные документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов;
- сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующих прав.

Перечисленные документы или их копии, если они составлены на иностранном языке, должны быть легализованы в установленном порядке и переведены на русский язык.

Анализ рассмотренных положений ст. 311 НК РФ и международных соглашений об избежании двойного налогообложения позволяет сделать вывод: налог с дивидендов, облагаемых в России по ставке 0%, удержанный (уплаченный) в иностранном государстве, зачету в России не подлежит. Это означает, что стратегические вложения выгоднее предпринимать в капитал организаций, которые выступают налоговыми резидентами государств, в отношениях с которыми у Российской Федерации имеются соглашения об избежании двойного налогообложения, причем по условиям таких соглашений выплачиваемые дивиденды в стране-источнике могут облагаться по ставке, максимально стремящейся к нулю.

В целях получения зачета налога, уплаченного (удержанного) в иностранном государстве, российская организация заполняет и представляет в налоговый орган по месту постановки на учет Налоговую декларацию о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами

РФ, по утвержденной форме (далее - Декларация). Форма Декларации и Инструкция по ее заполнению утверждены Приказом МНС России от 23 декабря 2003 г. N БГ-3-23/709@.

Декларация может быть представлена в налоговые органы в любом отчетном (налоговом) периоде после уплаты (удержания) налога в иностранном государстве одновременно с подачей Декларации по налогу на прибыль организаций в Российской Федерации за отчетный (налоговый) период (далее - Декларация по налогу на прибыль организаций).

Зачет налогов, самостоятельно уплаченных организацией в иностранном государстве, проводится при условии представления организацией документа, подтверждающего уплату налога за пределами РФ, заверенного налоговым органом этого иностранного государства.

Зачет налогов, удержанных налоговым агентом, проводится при условии подтверждения налоговым агентом факта удержания налога при выплате дохода российской организации.

НК РФ не установлены обязательные формы документов, подтверждающих уплату (удержание) налогов в иностранном государстве. Документами, подтверждающими уплату налогов в иностранном государстве, могут быть справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме.

Зачет иностранного налога проводится в разрешительном порядке по согласованию с налоговым органом РФ, что законодательно не предусмотрено. Кроме того, отсутствие автоматического зачета иностранного налога в уведомительном порядке существенно снижает эффективность действия механизма устранения двойного налогообложения. Зачет иностранного налога должен применяться в автоматическом режиме с последующим контролем со стороны налоговых органов за обоснованностью и правильностью его применения.

На практике налоговые органы при рассмотрении вопроса о возможности проведения процедуры зачета иностранного налога в Российской Федерации помимо документов, указанных в ст. 311 НК РФ, запрашивают:

- копии договоров (контрактов), на основании которых российские организации получают доходы от источников в иностранных государствах;
- акты сдачи-приемки выполненных работ;
- копии платежных документов, подтверждающих уплату налога вне территории РФ;
- письменное подтверждение от налоговых органов соответствующего иностранного государства о фактическом поступлении налога, удержанного с доходов российской организации, в бюджет этого иностранного государства.

Если российская организация получала доходы от деятельности через постоянное представительство в иностранном государстве, требуются:

- копия свидетельства о регистрации в налоговом органе иностранного государства;
- копия декларации по налогу на прибыль, представленной в налоговый орган иностранного государства, с отметкой этого налогового органа о принятии;
- пояснительная записка к налоговой декларации [(в) 11].

Требование этих документов направлено на установление правовых оснований применения зачета иностранного налога и может быть обоснованным при проведении контрольной работы налоговых органов.

Представляемая в целях зачета иностранного налога декларация по налогу на прибыль организаций имеет исключительно информативный характер и не предусматривает расчета суммы зачета иностранного налога. Расчет этой суммы организация выполняет самостоятельно в произвольной форме на основе данных налогового учета, подтвержденных первичными документами, и данных декларации по налогу на прибыль организаций.

Рассчитанную сумму зачета организация отражает в соответствующей строке декларации по налогу на прибыль организаций по текущему отчетному (налоговому) периоду.

Порядка расчета суммы иностранного налога, засчитываемого при уплате российского налога на прибыль организаций, как в соответствии с положениями российского законодательства, так и с учетом положений международных соглашений НК РФ не устанавливает. Между тем, как показывает практика, механизм зачета иностранного налога ввиду отсутствия четко прописанного в НК РФ порядка его применения не вполне понятен. В связи с этим положения ст. 311 НК РФ нуждаются в серьезной доработке.

Глава 6. НЕКОТОРЫЕ ПРОЦЕДУРНЫЕ ВОПРОСЫ В МЕЖДУНАРОДНОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

6.1. Учет иностранных и международных организаций в налоговых органах Российской Федерации

Основания и принципы постановки на налоговый учет

Обязанность организаций встать на учет в налоговом органе Российской Федерации установлена НК РФ.

Такая обязанность возникает у организации независимо от наличия обстоятельств, с которыми Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога.

Постановка на учет в налоговом органе - самостоятельная налоговая обязанность, которая появляется у иностранной организации в связи с распространением сферы ее коммерческих интересов на территорию РФ.

Нормы НК РФ предписывают организации встать на учет вне зависимости от того, будет в дальнейшем такая организация налогоплательщиком или нет.

Вместе с тем некоторые вопросы, непосредственно связанные с налогообложением, решаются в увязке с обязанностью иностранной организации встать на учет. Среди них можно назвать, например, установление критерия "регулярность" в определении понятия "постоянное представительство" в зависимости от обязанности встать на учет в налоговом органе, придание этому понятию и принципам причисления прибыли к постоянному представительству значения деятельности, которая потребовала бы регистрации самостоятельно действующего юридического лица. Это также вопросы технического характера, связанные с установлением порядка самостоятельной уплаты налога на прибыль иностранной организацией либо (в определенных случаях) его удержанием и перечислением в бюджет налоговым агентом и т.д.

НК РФ установлено, что в целях налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по местонахождению организации, местонахождению ее обособленных подразделений, местонахождению принадлежащих ей недвижимого имущества и транспортных средств. При этом организация, имеющая в своем составе несколько обособленных подразделений, расположенных на территории РФ, а также организация, в собственности которой находится недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе по местонахождению каждого своего обособленного подразделения и местонахождению каждого объекта из принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

Кроме того, организации, признаваемые пользователями недр в соответствии с российским законодательством РФ, подлежат постановке на учет в качестве плательщика налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) по местонахождению участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с российским законодательством.

При отсутствии указанных оснований иностранные организации, в том числе кредитные организации, подлежат постановке на учет в связи с открытием им счетов в банках на территории РФ. Если в результате проведения операций по счетам, открытым в банках на территории РФ иностранными и международными организациями, у них возникает обязанность самостоятельно уплачивать налоги, таким организациям необходимо встать на учет в порядке, предусмотренном для постановки на учет в связи с наличием обособленного подразделения.

При открытии иностранной организацией нового счета в том же банке (филиале банка) или счета в другом банке (филиале банка), состоящем на учете в налоговом органе, который ранее осуществил постановку на учет этой иностранной организации в связи с открытием ей счета в банке (филиале банка), повторная постановка на учет такой иностранной организации в указанном налоговом органе не проводится.

В случае открытия иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в связи с открытием счета в банке на территории РФ, счета в банке (филиале банка), состоящем на учете в ином налоговом органе, эта иностранная организация подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту постановки на учет такого банка (филиала банка).

Порядок постановки на учет организации по ее местонахождению (одно из главных оснований, определяемых НК РФ, для постановки на учет) применительно к иностранной организации не установлен, поскольку иностранная организация находится на территории иностранного государства. Иностранные организации в России процедуру государственной регистрации юридических лиц не проходят, в целях российского законодательства они рассматриваются как организации, созданные по законодательству иностранных государств. Единственная их обязанность в смысле налоговой регистрации состоит в постановке на учет в налоговом органе РФ.

Нормативный правовой акт, устанавливающий особенности и порядок учета в налоговых органах иностранных организаций, - Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения, утвержденные Приказом Минфина России от 30 сентября 2010 г. N 117н (далее - Особенности).

Особенностями установлен единый на всей территории РФ порядок постановки на учет в налоговых органах иностранных и международных организаций, основанный на единстве требований, способов и процедуры учета. Перечень документов, необходимых для постановки на учет иностранных и международных организаций, а также дипломатических представительств, предусмотренный

Особенностями, исчерпывающий (см. Приложение 5).

Формы заявлений, представляемых в налоговые органы, унифицированы. По каждому основанию постановки на учет в установленных формах заявлений предусмотрены индивидуальные особенности и различия в составе сведений, которые могут указать организации в зависимости от их статуса (иностранная или международная организация, некоммерческая организация, дипломатическое представительство и т.д.).

Документы, необходимые для постановки на учет, представляются в налоговые органы на русском языке или на иностранном языке с переводом на русский язык, заверенным в установленном порядке. Документы могут быть также представлены в виде заверенных в установленном порядке копий.

Официальные документы, требующиеся в соответствии с Особенности для постановки на учет, в том числе нотариальные акты, представляются в налоговые органы при наличии легализации. Такие документы могут быть приняты без дипломатической или консульской легализации при условии, что на них проставлен апостиль. Официальными документами являются документы, исходящие из учреждений и организаций какого-либо государства, должностных лиц, подчиняющихся юрисдикции государства, административные документы и официальные пометки.

Постановка на учет в зависимости от ее основания по общему правилу осуществляется в налоговом органе по месту ведения деятельности через отделение (постоянное представительство (в установленных случаях)), по местонахождению недвижимого имущества и (или) транспортных средств, по месту постановки на учет банка (филиала банка) на территории РФ, в котором открывается счет.

Постановка на учет в налоговых органах иностранных организаций, занимающихся деятельностью в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также на иных территориях за пределами территории РФ, на которых Российская Федерация обладает суверенными правами, осуществляет юрисдикцию (в иных районах, на участках морского дна, территориях, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора Российской Федерации), проводится:

- налоговыми органами, подведомственная территория которых примыкает к соответствующим районам территориального моря РФ, континентального шельфа РФ, исключительной экономической зоны РФ, территориям, на которых Российская Федерация обладает суверенными правами, осуществляет юрисдикцию (иным районам, участкам морского дна, территориям, арендуемым у иностранных государств или используемым на основании международного договора Российской Федерации) либо

- налоговыми органами, уполномоченными федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по местонахождению соответствующих обособленных подразделений иностранных организаций.

Значительные особенности при определении места постановки на учет и выборе налогового органа соответствующего уровня, который проводит постановку на учет, установлены для иностранных организаций при их постановке на учет в качестве плательщиков НДС.

Постановка на учет иностранных организаций в качестве плательщиков НДС осуществляется:

- в налоговом органе по местонахождению участка недр на территории РФ, предоставленного иностранной организации в пользование.

Если несколько участков недр, предоставленных иностранной организации в пользование, расположены в одном субъекте РФ на территориях, подведомственных разным налоговым органам, иностранная организация ставится на учет в качестве плательщика НДС в одном из указанных налоговых органов, определяемом этой организацией самостоятельно. О выборе налогового органа иностранная организация сообщает в этот налоговый орган;

- в налоговом органе, в котором иностранная организация состоит на учете в качестве плательщика НДС, если этой организации предоставлен в пользование другой участок недр, расположенный в том же субъекте РФ;

- в межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по субъекту РФ, если иностранная организация состоит на учете в этой инспекции в качестве крупнейшего налогоплательщика;

- в налоговом органе по местонахождению обособленного подразделения иностранной организации, если местонахождение этого обособленного подразделения на территории субъекта РФ, на которой расположен участок недр.

В том случае, когда несколько обособленных подразделений иностранной организации, местонахождение которых на территории субъекта РФ, где расположен участок недр, состоят на учете в разных налоговых органах, иностранная организация должна быть поставлена на учет в качестве плательщика НДС в одном из указанных налоговых органов, определяемом этой организацией самостоятельно. О выборе налогового органа иностранная организация сообщает в этот налоговый орган;

- в налоговом органе, подведомственная территория которого примыкает к соответствующему

району территориального моря РФ, континентального шельфа РФ, исключительной экономической зоны РФ, если полезные ископаемые добываются в этом районе территориального моря РФ, континентального шельфа РФ, исключительной экономической зоны РФ;

- в налоговом органе, уполномоченном федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если полезные ископаемые добываются на иных территориях за пределами территории РФ, на которых Российская Федерация обладает суверенными правами, осуществляет юрисдикцию (в иных районах, на участках морского дна, территориях, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора Российской Федерации).

Постановке на учет в России подлежат компании, фирмы, любые другие организации, включая полные товарищества и личные компании, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, созданные на основе международного договора, обладающие международной правосубъектностью и имеющие статус юридического лица, располагающие в России своими постоянными органами или представительствами, иностранные некоммерческие неправительственные организации.

Иностранные организации, которые ведут свою деятельность на территории РФ через филиал, представительство, отделение, бюро, контору, агентство, любое другое обособленное подразделение (отделение), подлежат постановке на учет в России в случае, если их деятельность в России осуществляется более 30 календарных дней. Это могут быть отделения иностранных организаций, созданные непосредственно иностранными организациями, а также отделения иностранных организаций, созданные филиалами этих иностранных организаций в государстве их инкорпорации либо в третьих странах.

Если несколько отделений иностранной организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка иностранной организации на учет возможна налоговым органом по местонахождению одного из ее отделений, определяемым иностранной организацией самостоятельно. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) иностранной организацией в выбранный ею налоговый орган.

В тех случаях, когда иностранная организация выполняет поставки с территории РФ принадлежащих ей товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории РФ или под таможенным контролем, а также занимается деятельностью на территории РФ, отвечающей признакам, предусмотренным п.2 ст. 306 НК РФ, через зависимого агента, определяемого в соответствии с этой статьей, такая иностранная организация тоже подлежит постановке на учет. Учет осуществляется в налоговом органе по местонахождению постоянного представительства либо по местонахождению юридического лица (месту жительства физического лица) - зависимого агента.

Порядок учета в налоговых органах РФ иностранных некоммерческих неправительственных организаций, ведущих свою деятельность на территории РФ через отделения, филиалы, представительства, зависит от статуса и порядка регистрации таких организаций в соответствии с российским законодательством. В целях постановления на учет различают:

- структурные подразделения - отделения иностранной не коммерческой неправительственной организации, признаваемые формой некоммерческой организации и подлежащие государственной регистрации в России в порядке, предусмотренном ст. 13.1 Федерального закона "О некоммерческих организациях";

- структурные подразделения - филиалы и представительства иностранных некоммерческих неправительственных организаций, приобретающие правоспособность на территории РФ со дня внесения в реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций сведений о соответствующем структурном подразделении в порядке, предусмотренном ст. 13.2 Федерального закона "О некоммерческих организациях".

Если несколько филиалов (представительств) иностранной организации находятся в одном муниципальном образовании, городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка иностранной организации на учет производится налоговым органом по местонахождению одного из ее филиалов (представительств), определяемого иностранной организацией самостоятельно. Сведения о выборе налогового органа организация указывает в уведомлении, представляемом (направляемом) иностранной организацией в выбранный ею налоговый орган.

Дипломатические и приравненные к ним представительства иностранных государств в РФ также могут, изъявив желание, встать на учет в налоговом органе в целях реализации налоговых льгот, предусмотренных российским законодательством и международными соглашениями.

Постановка на учет возможна в заявительном либо автоматическом порядке, который

охарактеризован на рис. 6.1.

Способы учета иностранных организаций на территории Российской Федерации

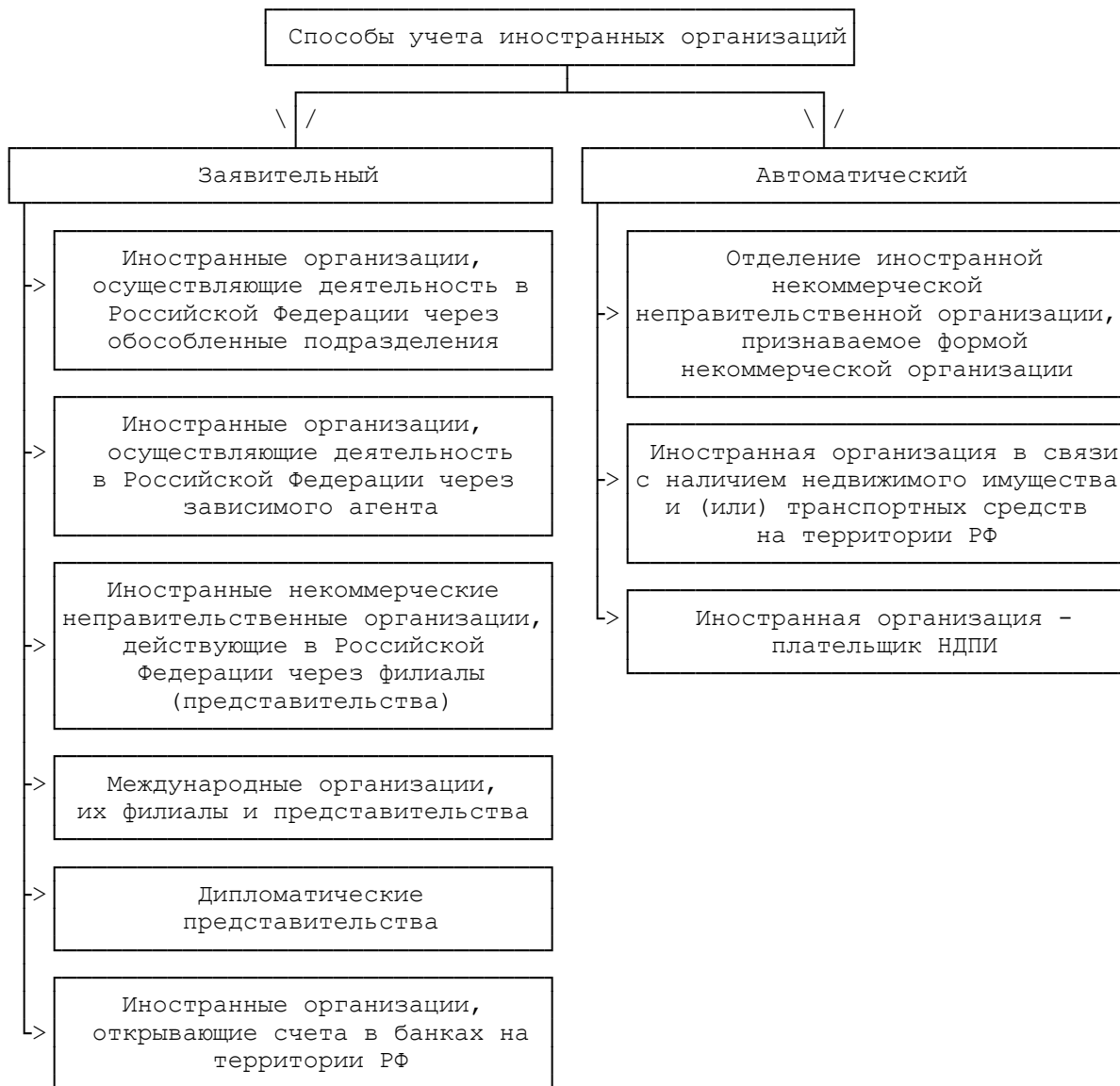


Рис. 6.1

Заявительный порядок постановки на учет предусматривает представление лицами, подлежащими постановке на учет, заявления о постановке на учет по установленной форме, а также комплекта документов, определенных Особенности применительно к соответствующему основанию постановки на учет.

В заявительном порядке встают на учет:

- иностранные организации, которые ведут деятельность на территории РФ через филиал, представительство, отделение, бюро, контору, агентство, любое другое обособленное подразделение (отделение), а также через зависимого агента. Это могут быть отделения иностранных организаций, созданные непосредственно иностранными организациями, а также отделения иностранных организаций, созданные филиалами этих иностранных организаций в государстве их инкорпорации либо в третьих странах;

- структурные подразделения - филиалы и представительства иностранных некоммерческих неправительственных организаций, которые подлежат регистрации в России в порядке,

предусмотренном ст. 13.2 Федерального закона "О некоммерческих организациях";

- международные организации, их филиалы и представительства на территории РФ;
- дипломатические представительства;
- иностранные организации, открывающие счета в банках на территории РФ.

Автоматический режим постановки на учет применяется налоговыми органами на основе сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, а также на основе сообщений органов, осуществляющих кадастровый учет, ведение Государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним; органов, регистрирующих транспортные средства; органов, осуществляющих учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами.

Указанные органы сообщают в налоговые органы сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах. Информация направляется в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации. Ежегодно до 1 марта сведения в отношении недвижимого имущества и транспортных средств представляются также по состоянию на 1 января текущего года.

В автоматическом режиме постановка на учет осуществляется в отношении:

- отделений иностранных некоммерческих неправительственных организаций, которые признаются формами некоммерческих организаций и подлежат государственной регистрации в России в порядке, предусмотренном ст. 13.1 Федерального закона "О некоммерческих организациях". Основанием постановки на учет в этом случае служат сведения, содержащиеся в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ);

- иностранных организаций, имеющих недвижимое имущество на территории РФ;
- иностранных организаций, имеющих транспортные средства на территории РФ;
- иностранных организаций, выступающих плательщиками НДС.

При постановке на учет в России иностранной организации присваивается ИНН и в течение пяти рабочих дней со дня получения документов либо сведений от уполномоченных органов, необходимых для постановки на учет, налоговый орган выдает (направляет заказным письмом с уведомлением о вручении) **свидетельство о постановке на учет** иностранной организации в налоговом органе на территории РФ (далее - свидетельство о постановке на учет) по установленной форме.

Свидетельство о постановке на учет не выдается в случаях:

- если постановка на учет проводится в связи с деятельностью иностранной организации в России через зависимого агента, признаваемой постоянным представительством в соответствии со ст. 306 НК РФ;

- если постановка на учет проводится в связи с наличием недвижимого имущества и (или) транспортных средств;

- если иностранная организация поставлена на учет в качестве плательщика НДС.

В указанных случаях налоговый орган в течение пяти рабочих дней со дня получения документов либо сведений от уполномоченных органов, необходимых для постановки на учет, выдает (направляет заказным письмом) **уведомление о постановке на учет** иностранной организации в налоговом органе на территории РФ (далее - уведомление о постановке на учет) по установленной форме.

По запросу иностранной организации налоговый орган может направить заявителю свидетельство о постановке на учет и уведомление о постановке на учет в электронном виде, заверенные электронной цифровой подписью лица, подписавшего эти документы, по телекоммуникационным каналам связи.

В случае изменения наименования иностранной организации, если это изменение не связано с ее реорганизацией, такой иностранной организации выдается новое свидетельство о постановке на учет с сохранением ранее присвоенного ИНН.

Свидетельство о постановке на учет признается недействительным в следующих случаях:

- выдачи (направления заказным письмом) нового свидетельства о постановке на учет;
- признания недействительным ИНН, указанного в свидетельстве о постановке на учет.

Свидетельство о постановке на учет, признанное недействительным, в налоговый орган не представляется.

Учет изменений сведений об иностранной и международной организациях

В тех случаях, когда у иностранной или международной организации, а также у иностранной некоммерческой неправительственной организации, ведущей деятельность на территории РФ через филиал (представительство), меняются какие-либо сведения, содержащиеся в ее заявлении о постановке на учет и в Едином государственном реестре налогоплательщиков (ЕГРН), она обязана письменно, в произвольной форме, проинформировать налоговый орган по месту постановки на учет

обо всех таких изменениях.

Если у иностранной организации меняются сведения, требующие подтверждения документами, представляемыми при постановке на учет, такие организации направляют в налоговые органы по месту постановки на учет необходимые документы, удостоверяющие проведенные изменения. При этом снятие с учета и новая постановка на учет иностранной организации не происходят.

Примером такого случая может служить переход фирмы из юрисдикции одного государства в юрисдикцию другого государства, когда фирма, первоначально учрежденная в соответствии с законом одного государства, в целях продолжения ее законного учреждения в другом государстве в соответствии с законом этого другого государства меняет место регистрации, о чем свидетельствует сертификат о domicile (трансферте). При переносе адреса регистрации не происходит никаких других изменений: не меняются ни название фирмы, ни ее учредители, т.е. не возникает новое юридическое лицо.

В этом случае у фирмы не возникает необходимости закрывать и снимать с учета свое отделение в России и затем открывать и ставить на учет новое отделение, достаточно только проинформировать налоговый орган о произошедших изменениях и получить новое свидетельство о постановке на учет.

Изменения в сведениях об отделении иностранной некоммерческой неправительственной организации, содержащихся в ЕГРН, налоговый орган учитывает по местонахождению этого отделения в автоматическом режиме на основе сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ.

Изменения в сведениях, содержащихся в ЕГРН, об иностранной организации, состоящей на учете в связи с наличием недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также в качестве плательщика НДС, налоговый орган учитывает в автоматическом режиме на основании сведений, сообщенных уполномоченными органами.

Снятие с учета в налоговом органе

В случаях прекращения деятельности на территории РФ иностранной организации (действующей, в том числе, через отделение, филиал, представительство, зависимого агента), иностранной некоммерческой неправительственной организации (действующей через филиал или представительство), международной организации или ее филиала (представительства) данные организации подлежат снятию с учета в налоговых органах РФ и должны подать заявление о снятии с учета по установленной форме.

Одновременно представляются следующие документы:

- решение уполномоченного органа иностранной организации о прекращении деятельности на территории РФ, в том числе через отделение, филиал, представительство (о закрытии отделения, филиала, представительства) иностранной организации, и (или) в некоторых случаях - копии акта сдачи работ;

- выписка из реестра иностранных юридических лиц соответствующей страны происхождения или иной равный по юридической силе документ, подтверждающий прекращение деятельности иностранной организации в этой стране, - в случае, если прекращается деятельность иностранной организации;

- налоговые декларации (расчеты) по налогам, составленные на дату прекращения деятельности иностранной организации.

Снятие с учета в налоговом органе дипломатического представительства осуществляется по заявлению о снятии с учета установленной формы и налоговым декларациям (расчетам), составленным на дату прекращения деятельности дипломатического представительства.

Снятие с учета в налоговом органе в указанных случаях проводит налоговый орган в течение 10 рабочих дней со дня получения заявления о снятии с учета, но не ранее окончания выездной налоговой проверки (в случае ее проведения). Датой снятия с учета считается дата внесения в ЕГРН сведений о снятии иностранной организации с учета.

Снятие с учета в налоговом органе отделения иностранной некоммерческой неправительственной организации осуществляется налоговым органом в автоматическом режиме на основе сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ, в течение пяти рабочих дней со дня получения соответствующих сведений, но не ранее окончания выездной налоговой проверки (в случае ее проведения).

Датой снятия с учета в налоговом органе отделения иностранной некоммерческой неправительственной организации является дата внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности иностранной организации через указанное отделение.

Снятие с учета в налоговом органе иностранной организации, состоящей на учете в связи с наличием недвижимого имущества и (или) транспортных средств на территории РФ, осуществляется налоговым органом автоматически на основе сведений о регистрации прекращения права собственности на объект недвижимого имущества, снятии с регистрационного учета транспортного средства, сообщенных уполномоченными органами, в течение пяти рабочих дней со дня получения таких сведений в случае, если в этом налоговом органе отсутствуют в отношении данной иностранной организации сведения о регистрации права собственности на иной объект недвижимого имущества и (или)

регистрации иного транспортного средства.

Датой снятия с учета иностранной организации (датой прекращения учета сведений в отношении иностранной организации) в налоговом органе в данном случае считается содержащаяся в сведениях, сообщенных уполномоченными органами, соответственно дата государственной регистрации прекращения права собственности на недвижимое имущество или дата снятия с регистрационного учета транспортного средства.

Снятие с учета иностранных организаций, состоящих на учете в соответствующих налоговых органах в качестве плательщиков НДС, осуществляется налоговым органом автоматически на основе сведений о прекращении права пользования участком недр, сообщенных уполномоченными органами, в течение пяти рабочих дней со дня получения соответствующих сведений. В этом случае дата снятия с учета в налоговом органе - это дата прекращения права пользования соответствующим участком недр, содержащаяся в сведениях, сообщенных уполномоченными органами.

Снятие с учета в налоговом органе иностранной организации, состоящей на учете в связи с открытием счета в банке на территории РФ, проводится налоговым органом автоматически на основании сообщения о закрытии счета иностранной организации, полученного от банка (филиала банка), в течение пяти рабочих дней со дня поступления указанного сообщения.

Датой снятия с учета в налоговом органе в данном случае будет дата закрытия счета иностранной организации.

По завершении процедуры снятия с учета налоговый орган выдает (направляет заказным письмом) иностранной организации уведомление о снятии с учета в налоговом органе на территории РФ по установленной форме. По запросу иностранной организации налоговый орган может направить заявителю такое уведомление в электронном виде, заверенное электронной цифровой подписью лица, подписавшего это уведомление, по телекоммуникационным каналам связи.

Снятие с учета в налоговых органах иностранных организаций (за исключением отделений иностранных некоммерческих неправительственных организаций, дипломатических представительств) в определенных случаях налоговые органы могут проводить автоматически по упрощенной процедуре, без представления иностранной организацией в налоговый орган указанных документов. Снятие с учета по упрощенной процедуре происходит в случаях:

- непредставления иностранной организацией налоговых деклараций (расчетов) и (или) годового отчета о деятельности в России, предусмотренных российским законодательством о налогах и сборах, в течение 18 месяцев со дня последнего их представления в налоговый орган;
- отсутствия в течение последних 18 месяцев операций по банковским счетам иностранной организации, открытым на основании свидетельства о постановке на учет, выданного указанным налоговым органом.

Налоговый орган по месту учета иностранной организации снимает ее с учета по упрощенной процедуре при наличии следующих документов:

- документа налогового органа, подтверждающего факт непредставления иностранной организацией налоговых деклараций (расчетов) и (или) годового отчета о деятельности в России, предусмотренных российским законодательством о налогах и сборах, в течение 18 месяцев со дня последнего их представления в налоговый орган;
- документа банка, в котором открыт счет недействующей иностранной организации, подтверждающего отсутствие в течение последних 18 месяцев операций по банковскому счету, или документа налогового органа, подтверждающего отсутствие в налоговом органе информации о наличии у иностранной организации счетов в банках;
- документа налогового органа об отсутствии у недействующей иностранной организации недоимки по налогам и сборам, задолженности по уплате соответствующих пеней и штрафов в бюджетную систему РФ на дату снятия этой организации с учета в налоговом органе.

В случае снятия иностранной организации с учета в налоговом органе по упрощенной процедуре уведомление о снятии с учета в налоговом органе на территории РФ иностранной организации не выдается.

6.2. Возврат налога, удержанного в Российской Федерации

Если иностранная организация по каким-либо причинам не представила налоговому агенту сертификат, подтверждающий ее постоянное местопребывание в государстве, в отношениях с которым у Российской Федерации действует международный договор об избежании двойного налогообложения, и перечисленный ей доход был обложен налогом в России, но вместе с тем в соответствии с положениями соглашения об избежании двойного налогообложения этот доход не подлежал налогообложению в России, иностранная организация может обратиться в налоговые органы РФ с заявлением на возврат удержанного налога.

Суммы таких налогов не являются "излишне уплаченными" или "излишне взысканными". Их

возврат проводится по самостоятельному основанию, а именно в связи с применением положений международного соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и подтверждением иностранной организацией своего права на налогообложение в соответствии с положениями конкретного соглашения. Положения, касающиеся возврата ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых международными договорами Российской Федерации, регулирующими вопросы налогообложения, предусмотрен особый режим налогообложения, установлены ст. 312 НК РФ.

Пунктом 2 ст. 312 НК РФ предусмотрено, что для возврата ранее удержанного у источника выплаты налога иностранные организации - получатели дохода представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента заявление на возврат удержанного налога по установленной форме, а также подтверждение того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местопребывание в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор, регулирующий вопросы налогообложения. Заявление должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. Кроме того, заявитель должен предоставить копии договора или иного документа, в соответствии с которым выплачивался доход, а также копии платежных документов, подтверждающих перечисление суммы налога, подлежащего возврату, в бюджет.

В Российской Федерации установлены две формы заявления на возврат. Одна из них применяется в целях возврата сумм налогов, удержанных с дивидендов и процентов от источников в РФ. Другая - в целях возврата сумм налогов, удержанных с иных доходов от источников в РФ.

Формы заявлений иностранной организации на возврат сумм налогов, удержанных с доходов от источников в Российской Федерации, и Инструкции по их заполнению утверждены Приказами МНС России, соответственно, от 15 января 2002 г. N БГ-3-23/13 и от 20 мая 2002 г. N БГ-3-23/259.

Для удобства налогоплательщики могут использовать формы заявлений с подстрочным переводом на иностранный язык.

В упомянутых формах заявлений предусмотрено наличие отметки компетентного органа соответствующего иностранного государства, подтверждающей, что иностранная организация - заявитель на момент выплаты дохода имела постоянное местопребывание в этом государстве, с которым у Российской Федерации имеется действующий международный договор, регулирующий вопросы налогообложения. В связи с этим в случае правильного (в соответствии с установленным порядком) оформления заявления на возврат сумм налогов представлять дополнительно подтверждение того, что эта иностранная организация на момент выплаты дохода имела постоянное местопребывание в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор, регулирующий вопросы налогообложения, заверенное компетентным органом соответствующего иностранного государства, не требуется.

Договоры (контракты) между иностранными и российскими организациями составляются, как правило, на двух языках. Если договор между иностранной и российской организациями составлен таким образом и подписан обеими сторонами, то заверение перевода не требуется. Если иностранной организацией представлен в налоговый орган договор, составленный только на иностранном языке, то налоговый орган вправе потребовать его перевод на русский язык. Нотариальное заверение договоров и их перевод на русский язык не требуются. Вместе с тем нотариальное заверение перевода договора на русский язык может потребоваться в случае, когда у налогового органа имеются обоснованные сомнения в правильности перевода какой-либо части текста договора, имеющей значение для принятия решения о возврате суммы удержанного налога.

В целях рассмотрения заявления на возврат удержанного налога по нормам НК РФ не допускается требование налоговыми органами каких-либо иных документов, помимо перечисленных в ст. 312 НК РФ.

Заявление на возврат налога может быть подано иностранной организацией в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход. В заявление могут включаться как разовые доходы, так и доходы, полученные в течение какого-либо периода.

Заявление заполняется в трех экземплярах, которые предназначены:

- 1) для налогового органа по месту постановки на учет лица, выплатившего доход и удержавшего налог, - налогового агента;
- 2) для компетентного или уполномоченного им налогового или финансового органа иностранного государства - страны постоянного местопребывания заявителя;
- 3) для заявителя.

Первый и третий экземпляры заявления направляются в соответствующий налоговый орган РФ, в котором состоит на учете лицо, выплатившее доходы и удержавшее налоги, (налоговый агент).

В разд. 5 заявления проставляется отметка компетентного или уполномоченного им налогового или финансового органа иностранного государства, подтверждающая, что заявитель является (являлся) в течение периода, за который суммы налогов с доходов причитаются к возврату, лицом с постоянным местопребыванием в этом иностранном государстве, с которым заключено соответствующее

соглашение об избежании двойного налогообложения.

Подтверждение постоянного местопребывания в разд. 5 формы заявления должно относиться к тому же периоду, за который суммы налогов причитаются к возврату, т.е. к периоду, в котором выплачивался доход.

В этом же разделе справочно указывается, подлежат или не подлежат заявленные доходы налогообложению в стране постоянного местопребывания заявителя в соответствии с налоговым законодательством этой страны. Отсутствие таких сведений в разделе либо указание на то, что заявленные доходы не подлежат налогообложению в иностранном государстве в соответствии с налоговым законодательством этого государства, не влияет на применимость в России положений соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения. Такая информация, как уже отмечалось, представляется в заявлении для справки.

В заявлении необходимо указать наименование банка, его полный адрес, номер счета иностранной организации, на который должны быть перечислены возвращаемые суммы налогов. Если сумма налога после удержания у источника выплаты дохода была перечислена налоговым агентом в бюджет в рублях, следует указать реквизиты рублевого счета в российском банке.

При поступлении соответствующих экземпляров заявления в налоговый орган по месту постановки на учет лица, выплатившего доход иностранной организации и удержавшего налог (налогового агента), на поступивших экземплярах проставляются отметки о получении с подписью уполномоченного должностного лица и печатью (штампом) вышеупомянутого налогового органа. Экземпляр заявления, предназначенный для заявителя, с отметкой налогового органа о получении возвращается заявителю или его уполномоченному представителю.

Налоговый орган в установленные сроки рассматривает заявление и после проверки соответствия сведений, указанных в заявлении, фактическим данным и положениям соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения СССР/Российской Федерации с конкретным иностранным государством, руководитель (его заместитель) налогового органа по месту постановки на учет налогового агента принимает решение о возврате соответствующих сумм налогов иностранной организации.

Возврат сумм налогов проводится после подачи заявления о возврате и необходимых документов. Суммы удержанного налога подлежат возврату в валюте РФ.

6.3. Подтверждение налогового резидентства

Вопрос о резидентстве организаций, т.е. о постоянном местопребывании (в терминологии соглашений об избежании двойного налогообложения), имеет большое значение при определении налогового режима, подлежащего применению к данной организации.

Резидентство (постоянное местопребывание) в иностранных государствах определяется в соответствии с национальным законодательством каждого государства, что может быть основано на разных критериях (см. п. 1.2 учебного пособия).

В Российской Федерации резидентство организаций устанавливается по факту создания организации по российскому законодательству. Так, в соответствии со ст. 11 НК РФ российскими организациями признаются организации, созданные в соответствии с российским законодательством [(а) 3].

Возможны также ситуации двойного резидентства. Например, компания может быть инкорпорирована в одном государстве, но управляться из другого государства, где будут находиться ее управляющие и контролирующие органы, причем по законодательству и того, и другого государства, применяющих разные критерии установления резидентства, и в том, и в другом будет резидентом.

Установление резидентства иностранной организации определяет применимость того или иного соглашения об избежании двойного налогообложения и соответственно режима налогообложения доходов иностранной организации.

В некоторых случаях может потребоваться подтверждение резидентства одновременно от компетентных органов двух государств. Например, если российская организация выплачивает процентный доход филиалу английского банка, находящемуся в государстве N, в отношениях с которым у России не заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, в целях определения применимости соглашения следует установить, резидентом какого государства выступает этот филиал. Если филиал является резидентом Великобритании, при налогообложении выплачиваемого дохода применяется российско-английская международная конвенция об избежании двойного налогообложения. В том случае, когда филиал является резидентом государства N, доход облагается в соответствии с российским законодательством о налогах и сборах, так как в отношениях между Российской Федерацией и государством N не действует соглашение об избежании двойного налогообложения.

По налоговому праву Великобритании все банки, инкорпорированные в Великобритании, включая их зарубежные филиалы, рассматриваются в качестве резидентов Великобритании. В частности,

указанный филиал банка Великобритании в государстве N выступает резидентом Великобритании в целях международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Предположим, критерием резидентства по законодательству N является местонахождение органов эффективного управления и контроля организации. Поскольку филиал английского банка в государстве N фактически управляется и контролируется самим банком, находящимся в Великобритании, филиал не признается резидентом государства N по законодательству этого государства.

Таким образом, при налогообложении процентного дохода в рассмотренной ситуации применима российско-английская конвенция об избежании двойного налогообложения.

В ст. 312 НК РФ указывается, что иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым у Российской Федерации заключен международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. Это подтверждение должно быть заверено компетентным (в смысле соответствующего соглашения) органом иностранного государства. Если данное подтверждение составлено на иностранном языке, то налоговому агенту представляется также перевод на русский язык.

НК РФ не определена обязательная форма документов, подтверждающих постоянное местонахождение в иностранном государстве. Такими документами могут быть справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме. Такие справки рассматриваются как подтверждающие постоянное местонахождение 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 местонахождением в... (указывается государство)... в смысле Соглашения (указывается наименование международного договора) между Российской Федерацией/СССР и (указывается иностранное государство)" [(б) 8].

Резидентство (постоянное местонахождение) организации как факт принадлежности к налоговой юрисдикции определенного государства должно подтверждаться налоговыми органами этого государства. Подтверждение резидентства в целях положений соглашений об избежании двойного налогообложения должно выдаваться компетентными (в смысле конкретного соглашения об избежании двойного налогообложения) органами иностранного государства.

Такие документы, как свидетельства о регистрации на территории иностранных государств (сертификаты об инкорпорации), выписки из торговых реестров, не могут рассматриваться в качестве документов, подтверждающих в налоговых целях постоянное местонахождение организации в иностранном государстве.

Поскольку постоянное местонахождение в иностранных государствах определяется согласно разным критериям, 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 местонахождение. Такой период должен соответствовать периоду, в котором выплачиваются причитающиеся 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.

Документ, подтверждающий постоянное местонахождение, может быть также составлен по формам, разработанным ранее в этих целях в соответствии с Инструкцией Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" [(б) 13]. Направление иностранной организацией заполненных форм в налоговые органы РФ и получение разрешения на удержание налога от российских налоговых органов не требуются. Легализация или апостилирование таких форм также не требуется.

Предоставление налоговому агенту перечисленных документов допускается не в оригинале, а в нотариально заверенных копиях.

В целях международных соглашений Российской Федерации с иностранными государствами о сотрудничестве в области транспорта, содержащих налоговые вопросы, компетентными органами могут быть министерства транспорта или воздушных сообщений, или флотов иностранных государств. Подобные соглашения обычно применяются не к лицам с постоянным местонахождением в иностранном государстве (как соглашения об избежании двойного налогообложения), а к "назначенным предприятиям", "перевозчикам" и др., получающим необходимые удостоверения от компетентных органов, что предусмотрено самими такими соглашениями. В связи с этим применимость данной нормы НК РФ ограничивается только соглашениями, в которых налогообложение рассматривается в отношении лиц с точки зрения их постоянного местонахождения (резидентства) и оставляет другие уже упоминавшиеся соглашения без механизма реализации. Полагаем, что ситуацию можно исправить

путем внесения уточняющих (редакционных) поправок в ст. 310 НК РФ.

В соответствии с пп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников. К общедоступным информационным источникам относятся, в частности, международные справочники The banker's Almanac (издание Reed information services, England) или международный каталог International bank identifier code (издание S. W. I. F. T., Belgium & International Organization for Standardization, Switzerland).

В целях применения норм соглашения об избежании двойного налогообложения, в соответствии с которым российская организация претендует на освобождение от налога в иностранном государстве или ограниченное налогообложение, согласно законодательству иностранных государств организации предоставляется право обратиться с заявлением в соответствующий компетентный орган иностранного государства о снижении или отмене налога (возврате налога) либо представить сертификат о постоянном местопребывании (резидентстве) налоговому агенту.

Таким образом, российская организация в целях применения норм соглашений об избежании двойного налогообложения, действующих в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами, должна подтвердить свой статус налогового резидента РФ.

Порядок подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации установлен в Информационном сообщении ФНС России от 26 февраля 2008 г. Справки, подтверждающие статус налогового резидента, Российской Федерации выдает Межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных (далее - МИ ФНС России по ЦОД).

В этих целях российская организация может обратиться письменно, в произвольной форме в МИ ФНС России по ЦОД, приложив к обращению следующие документы:

а) заявление на бланке организации с указанием календарного года, за который необходимо подтверждение статуса налогового резидента РФ, наименования иностранного государства, в налоговый орган которого представляется подтверждение, а также перечня прилагаемых документов.

Заявление должно быть подписано руководителем организации или его уполномоченным представителем. Если заявление подписано уполномоченным представителем организации (в соответствии со ст. ст. 27 и 29 НК РФ), необходимо дополнительно представить оригинал документа, подтверждающего полномочия этого лица представлять интересы организации, в частности, в отношениях с налоговыми органами;

б) копии документов, обосновывающих получение доходов в иностранном государстве. К таким документам относятся договор (контракт); решение общего собрания акционеров о выплате дивидендов; уставные документы (для целей освобождения средств, направленных организацией своему обособленному подразделению в иностранном государстве, от налогообложения в этом государстве).

Копии указанных документов должны быть подписаны руководителем и заверены печатью организации.

Если копия договора (контракта), действующего более одного года, для целей выдачи подтверждения уже представлялась ранее в МИ ФНС России по ЦОД, повторное представление не требуется. В связи с этим в заявлении организации должна содержаться ссылка на письмо, которым копия упомянутого договора (контракта) направлялась ранее;

в) копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, заверенная нотариально (не ранее чем за три месяца от даты обращения организации с заявлением о выдаче подтверждения);

г) копия свидетельства о внесении записи в ЕГРЮЛ, ОГРН, заверенная печатью организации и подписью ее руководителя.

Если организацией для целей выдачи подтверждения копия свидетельства (ЕГРЮЛ, ОГРН) уже представлялась ранее и с момента ее поступления в МИ ФНС России по ЦОД не было изменений содержащихся в свидетельстве сведений, повторное ее представление не требуется. В связи с этим в заявлении организации должна содержаться ссылка на письмо, которым копия упомянутого свидетельства (ЕГРЮЛ, ОГРН) направлялась ранее.

МИ ФНС России по ЦОД выдает справку о подтверждении постоянного местопребывания организации в России.

Глава 7. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕХАНИЗМА УСТРАНЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

7.1. Факторы, снижающие эффективность механизма устранения двойного налогообложения

Инструменты механизма устранения международного двойного налогообложения доходов в Российской Федерации представляют собой систему налогообложения иностранных организаций и систему зачета иностранного налога, что показано на рис. 7.1.

Инструменты механизма устранения международного двойного налогообложения организаций в Российской Федерации

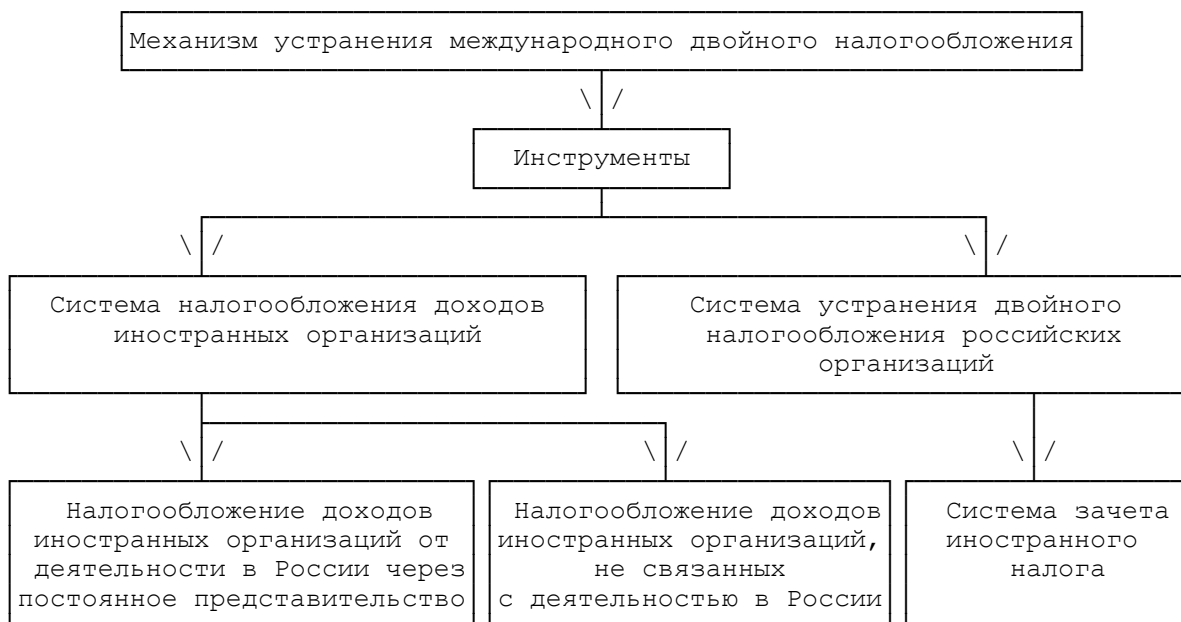


Рис. 7.1

Российская модель устранения международного двойного налогообложения в основном соответствует международным принципам. На внутригосударственном уровне в России применяется резидентный подход в сочетании с территориальным подходом при налогообложении организаций-нерезидентов; установлена особая система налогообложения доходов организаций-нерезидентов; устранение двойного налогообложения российских организаций достигается методом зачета иностранного налога; предусмотрены отдельные меры противодействия избежанию налогообложения (регулирование трансфертного ценообразования, правило тонкой капитализации).

Вместе с тем не все принципы международного налогообложения в полной мере учтены в российской налоговой системе (табл. 7.1).

Таблица 7.1. Сравнение инструментов механизма устранения международного двойного налогообложения, применяемых в международной практике и Российской Федерации

В международной практике	В Российской Федерации
Налоговый статус налогоплательщика:	
- принцип территориальности (в отношении иностранных организаций)	+
- принцип резидентства	+
- понятия "резидент" и "нерезидент" (применительно к организациям)	-
Принцип источника доходов	+
Правила источника доходов	-

<p>Налоговый статус коммерческой деятельности:</p> <ul style="list-style-type: none"> - постоянное представительство - независимый агент - по контрактам с местными фирмами 	<p>+ (-) (несовершенные критерии понятия)</p> <p>+</p> <p>+</p>
<p>Методы определения прибыли постоянного представительства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямой - косвенный 	<p>+</p> <p>+ (-) (ограниченное применение) отсутствие четкого регулирования для постоянного представительства агентского вида</p>
<p>Методы устранения двойного налогообложения:</p> <ul style="list-style-type: none"> - зачет или - вычет или - освобождение 	<p>+ (-) (отсутствие четкого регулирования и правил)</p> <p>-</p> <p>-</p>

Проведенное исследование позволило выявить следующие недостатки налогового законодательства РФ, которые могут быть причиной снижения эффективности механизма устранения международного двойного налогообложения в России (см. также Приложение 6):

- не установлены критерии важнейших понятий международного налогообложения источника доходов и налогового статуса налогоплательщиков;
- отличаются неопределенностью критерии постоянного представительства иностранной организации;
- метод исчисления прибыли иностранной организации не позволяет учитывать специфику налогового статуса иностранной организации, связанного с необходимостью применять косвенные методы расчета прибыли в качестве резервных;
- определение прибыли постоянного представительства в связи с несовершенством применяемых методов ее расчета в ряде случаев является трудноадминистрируемым и может приводить к проведению налоговыми органами "специального расследования" в отношении документов головного офиса;
- не установлен механизм реализации положений международных соглашений в части корректного определения объемов налоговых обязательств и сроков их исполнения иностранными строительными организациями;
- нормы законодательства, касающиеся налогообложения отдельных видов доходов иностранных организаций (например, от реализации акций), строятся с помощью показателей, которые не применяются ни в финансовом учете организаций, ни в деловом обороте России;
- законодательством предусмотрено освобождение от налогообложения в России доходов иностранных организаций от реализации имущества и товаров. При отсутствии законодательно закрепленных мер противодействия уклонению от налогообложения этих доходов с использованием транснациональных сделок такие положения способствуют переводу доходов и капиталов из России в страны с низким или нулевым уровнем налогообложения;
- необоснованно либеральный характер процедур применения международных соглашений порождает проблему незащищенности системы налогообложения иностранных организаций от

злоупотреблений. Некоторые международные соглашения, регулирующие вопросы налогообложения, не имеют законодательно установленных процедур реализации;

- законодательно не урегулированы правила зачета иностранного налога в целях национального законодательства и международных налоговых соглашений, что не позволяет корректно определить налоговые обязательства и организовать финансовый учет;

- не определены правовые основания зачета иностранного налога и перечень документов, подтверждающих обоснованность применения зачета иностранного налога: налогоплательщик по каждой такой операции должен доказать ее обоснованность, при этом требования со стороны налоговых органов законодательно не ограничены;

- разрешительный характер процедуры зачета иностранного налога создает административные препятствия, снижающие эффективность механизма устранения двойного налогообложения.

7.2. Расширение использования международных принципов в области налогообложения иностранных организаций

С развитием ВЭД российских организаций и увеличением иностранных инвестиций в Россию чрезвычайно актуальными продолжают оставаться вопросы совершенствования международного налогообложения в целом и устранения двойного налогообложения в сфере международного налогообложения в частности. Оптимизация действия механизма устранения международного двойного налогообложения возможна путем совершенствования положений законодательства, касающихся данного вопроса.

Российское законодательство в области налогообложения за последние десятилетия очень интенсивно развивалось и изменялось. Однако это должно происходить постоянно, чтобы соответствовать изменяющимся экономическим реалиям.

Одно из основных направлений совершенствования российской налоговой системы в области международного налогообложения должно состоять в совершенствовании налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность и получающих доходы от источников в РФ.

Определение "национальности" налогоплательщиков - юридических и физических лиц представляет собой один из основных принципов международного налогообложения. Отсутствие в понятийном аппарате российского налогового законодательства терминов "резидент" и "нерезидент" и их определений - существенный недостаток законодательства для государства, стремящегося участвовать в международных экономических отношениях.

Необходимо ввести в налоговое законодательство термин "резидент", определив его как организацию, созданную в соответствии с российским законодательством, а также термин "нерезидент", определив его таким же образом, как в настоящее время определены иностранные организации.

Для определения налоговых обязательств иностранного юридического лица в России в соответствии с международной практикой используется понятие "постоянное представительство". Законодательством не устанавливается определение термина "постоянное представительство" и не прописаны четко и ясно его критерии. Так, критерий регулярности, являющийся ключевым в понятии "постоянное представительство", в налоговом законодательстве не закреплен.

С учетом актуальной позиции ОЭСР и международной практики регулярной в целях определения постоянного представительства могла бы считаться деятельность иностранной организации, осуществляемая через обособленное подразделение в течение периода, превышающего шесть месяцев.

Вместе с тем для некоторых операций более подходящий измеритель не их продолжительность, а число совершений или количество повторений в течение, например, отчетного периода.

Деятельность зависимого агента следует характеризовать числом совершаемых сделок в течение отчетного периода, а не их продолжительностью. Соответственно критерий регулярности применительно к постоянному представительству агентского вида можно понимать как совершение более одной сделки в течение 30 календарных дней.

Понятие "постоянное представительство", основанное на критериях пространственной определенности и регулярности, следует уточнить с учетом современных тенденций ОЭСР в случаях оказания интернет-услуг, ведения электронной торговли, для провайдеров, владельцев веб-страниц, а также в случаях оказания услуг.

Одна из основных целей института постоянного представительства заключается в определении дохода иностранной организации, подлежащего налогообложению в стране его деятельности.

Официальный подход ОЭСР к определению прибыли постоянных представительств, отразивший договоренности стран - участниц организации, был окончательно закреплен в последних документах ОЭСР: Модельной конвенции, Комментариях 2010 г. и Докладе 2010 г.

Основная задача официального подхода ОЭСР состоит в том, чтобы сформировать предпосылки применения к постоянным представительством правил трансфертного ценообразования для корректного

определения прибыли. Это достигается путем создания гипотетической модели "отдельного и независимого предприятия" посредством двухступенчатого анализа.

На первом этапе анализа определяется роль постоянного представительства, его права и обязанности в компании в отношениях с третьими лицами и другими ее подразделениями. В рамках анализа решаются проблемы распределения в рамках одного юридического лица предпринимательских рисков, активов, капитала. Гипотетическая модель "отдельного и независимого предприятия" делает возможной выборку сопоставимых независимых компаний и проведение необходимых корректировок прибыли по правилам трансфертного ценообразования. По мнению экспертов ОЭСР, таким образом решается вопрос противодействия размыванию налоговой базы в государстве - источнике дохода, правила налогообложения постоянных представительств сближаются с правилами, существующими для юридических лиц, уменьшаются риски двойного или "недостаточного" налогообложения.

Вместе с тем в основе данного метода определения прибыли постоянного представительства все же лежат методы субъективного анализа отдельных факторов деятельности и пропорционального распределения, что не позволяет с полной долей уверенности говорить о наиболее точном результате исчисления облагаемой прибыли, как если бы постоянное представительство было отдельным и независимым предприятием. Нам не удалось обнаружить работы экспертов, в которых с использованием экономико-математических методов анализа было бы доказано достижение такого результата.

Альтернативный подход к вопросу определения облагаемой налогом прибыли сформулирован в проекте Доклада ЕС, где предлагается расширить фракционный метод.

Расчет отнесения сумм общей консолидированной налоговой базы налогоплательщиков - резидентов ЕС, исчисленной по правилам Директивы, по отдельным налоговым юрисдикциям ЕС предлагается выполнять пропорционально трем ключевым критериям хозяйственной деятельности группы компаний в соответствии с установленной той же Директивой методикой (выручка, [фонд заработной платы, число занятых], активы). Налог на прибыль будет уплачивать головной налогоплательщик консолидированной группы по отдельным налоговым юрисдикциям по действующим в этих юрисдикциях ставкам налога на прибыль.

По мнению авторов проекта Директивы, применение данного подхода снимает проблему учета для налоговых целей трансфертного ценообразования в рамках группы компаний и обеспечивает устранение возможного перекаса распределения налоговой базы в пользу стран, где могут быть размещены только органы управления головного налогоплательщика, тогда как производство и реализация конечной продукции могут находиться в других налоговых юрисдикциях ЕС. С точки зрения контроля этот подход более прост и прозрачен как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций.

В ходе критического анализа российского правового регулирования вопросов определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, удалось установить, что нормы российского законодательства значительно отличаются от современных международных стандартов. Российская Федерация в данном вопросе следует утвержденной ОЭСР концепции постоянного представительства как "отдельного и независимого предприятия".

Метод определения прибыли постоянного представительства, применяемый в России, предполагает ее исчисление как разницы между доходами и расходами на основе данных самостоятельного учета постоянного представительства, что соответствует актуальной позиции ОЭСР.

Вместе с тем от стандартов ОЭСР российские правила отличаются тем, что определение налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, только для простых моделей организации бизнеса соответствует концепции "отдельного и независимого предприятия". Отсутствуют четкие правила проведения функционального и фактологического анализа при исчислении прибыли постоянного представительства, нет указания на необходимость определения рыночных цен при внутренних операциях постоянного представительства. Согласно НК РФ необоснованно запрещается уменьшать доходы постоянного представительства на связанные с его деятельностью экстерриториальные расходы. Хотя этот запрет снимается для организаций в случае применения налоговых соглашений, он может приводить к двойному налогообложению при использовании структур, не подпадающих под защиту конвенций. Продолжают применяться условный и фракционный методы определения прибыли, которые с позиции ОЭСР не являются актуальными.

Однако принятый в России фракционный метод соответствует современным тенденциям ЕС, но в отличие от правил Евросоюза процесс определения налоговой базы иностранных организаций в России поставлен в зависимость от методики распределения мировых доходов и расходов, закрепленных в документах головного офиса иностранной организации. В России не сформулированы необходимые принципы контроля методик распределения прибыли иностранными организациями.

Указанные проблемы приводят к дихотомии национальных норм и положений международных договоров, возникают случаи двойного или "недостаточного" налогообложения.

Современная позиция ОЭСР в отношении фактического метода определения налоговой базы постоянного представительства на основе отдельного налогового учета (подробнее см. гл. 1 учебного

пособия) не поощряет использование фракционных методов.

Вместе с тем необходимость развития в российском законодательстве условных методов расчета налоговой базы постоянного представительства предопределена рядом факторов. Так, продолжают действовать договоры об избежании двойного налогообложения, которые не отражают наиболее современных правил и тенденций в вопросах определения прибыли постоянных представительств (имеется в виду утверждение правила ОЭСР о формировании налоговой базы постоянного представительства по принципу разделения счетов), если учитывать, что последние изменения в правила определения налоговой базы постоянных представительств были внесены только в текст Модельной конвенции ОЭСР 2010 г. (подробнее см. гл. 1 учебного пособия). Кроме того, фракционный метод закреплен в международных соглашениях, заключенных в соответствии с Модельной конвенцией ООН.

Использование фракционного метода допускается в ряде налоговых соглашений, заключенных Российской Федерацией (например, в соглашениях с Австрией, Германией, Италией, Португалией и Китаем) в случаях, когда определение прибыли прямым способом невозможно или сопряжено с чрезмерными трудностями. Практически во всех налоговых соглашениях, заключенных Российской Федерацией, предусмотрена возможность передачи (распределения) административных и управленческих расходов, понесенных в пользу постоянного представительства вне зависимости от того, понесены они в государстве - источнике дохода или в любом ином государстве.

Многие государства - партнеры России в рамках международных соглашений и организаций (ЕврАзЭС, СНГ) облагают прибыль постоянного представительства, основываясь на концепции "неограниченной силы притяжения", запрете на вычет расходов по "внутренним операциям", управленческих и общеадминистративных расходов головного офиса (например, Республика Казахстан) [(a) 9], а также закрепляя в национальном законодательстве фракционный метод определения прибыли постоянного представительства (например, Республика Беларусь) [(a) 12].

Отказываясь от применения условных или фракционных методов определения налоговой базы постоянного представительства (даже в качестве резервных), Россия, безусловно, движется в русле современных теоретических тенденций ОЭСР и международной практики стран - участниц ОЭСР. Вместе с тем полный отказ от фракционных методов обложения прибыли в отношении организаций - резидентов других стран и даже стран - участниц ОЭСР, в международных соглашениях с которыми закреплен фракционный метод, увеличит риски двойного или "недостаточного" налогообложения и потребует кардинального синхронного изменения существующих правил всеми государствами, перезаключения соглашений об избежании двойного налогообложения, что может занять длительное время (десятки лет).

Существенные различия в подходах государств к порядку определения налоговой базы и использование в этих целях данных налогового учета, который в отличие от бухгалтерского учета не отражает реальных финансово-экономических результатов деятельности предприятия, даже при использовании метода фактического определения прибыли ("разделения счетов") не гарантирует абсолютно точного распределения между государствами облагаемого дохода предприятия, на который могла бы быть распространена налоговая юрисдикция каждого из заинтересованных государств. Данный метод, как и фракционные, допускает погрешность, поскольку регулирование трансфертной цены есть также некий расчет и, теоретизируя, нельзя с полной уверенностью утверждать, что результаты применения фракционных методов при определенных обстоятельствах окажутся менее приближенными к результату определения прибыли "как если бы постоянное представительство было отдельным и независимым предприятием". Абсолютных гарантий устранения двойного или "недостаточного" налогообложения не дают ни тот, ни другой метод хотя бы уже потому, что постоянное представительство и причисляемая ему прибыль - это "фикция".

По мнению К. Видулова [(e) 10], подходы и правила ОЭСР, акцептованные промышленно развитыми государствами, в частности, утверждение исключительно метода фактического определения прибыли, основанного на концепции постоянного представительства как "отдельного и независимого предприятия" и отказ от фракционных методов, отражают будущее развитие института постоянного представительства в современных экономических отношениях и в перспективе должны быть внедрены в России.

Принципы регулирования трансфертного ценообразования при "внутренних" и "внешних" сделках постоянного представительства следует внедрить в российское законодательство в ближайшей перспективе. Этому должно способствовать кардинальное реформирование в России с 1 января 2012 г. регулирования трансфертного ценообразования.

С учетом перспективы перехода в странах Евросоюза к исчислению общей консолидированной налоговой базы (подробнее см. гл. 1 учебного пособия) и развития фракционных методов определения прибыли России не следует полностью отказываться от применения косвенных методов.

Возможность расчета прибыли фракционными методами следует сохранить, в частности, в случае признания постоянного представительства в отношении деятельности иностранной организации,

связанной с поставками товаров по внешнеторговым контрактам. В данном случае постоянному представительству не может быть зачислен весь валовой доход иностранной организации, полученный при реализации в России товаров по внешнеторговому контракту, поскольку сам товар - предмет контракта образовался не в результате деятельности постоянного представительства. Соответственно эти доходы не могут учитываться при расчетах налоговых обязательств иностранных организаций, которые возникают в связи с ведением деятельности постоянного представительства.

Из валового дохода, полученного в результате продажи товаров по внешнеторговому контракту, необходимо выделить определенную долю, которая может быть отнесена исключительно на маркетинг, сопровождение грузов и т.д., т.е. на деятельность, которую непосредственно осуществляет постоянное представительство.

В том случае, когда иностранная организация самостоятельно занимается подобной деятельностью в России на постоянной основе, расчет базы налогообложения возможен по данным о величине доходов, которые рассчитывают условно исходя из общей стоимости контракта с применением среднего размера комиссионного вознаграждения, аналогичного по величине взимаемому российскими внешнеторговыми организациями при осуществлении подобной деятельности (обычно эта величина составляет 3 - 5% цены контракта):

$$\begin{aligned} \Pi_{\text{ре}} &= D(y) \times 0,2, \\ D(y) &= D(k) \times k, \end{aligned} \quad (7.1)$$

где $D(y)$ - условный доход; $D(k)$ - общая стоимость контракта; k - коэффициент от 0,03 до 0,05.

Аналогично можно рассчитывать прибыль в случае признания постоянным представительством зависимого агента. Так, в преобладающем числе случаев признания постоянного представительства агентского типа прямой метод определения налоговой базы неприемлем в силу и объективных, и субъективных факторов, включая готовность и возможность иностранной организации предоставить информацию своего учета в объеме, необходимом для исчисления прибыли прямым методом; сохранение конфиденциальности этой информации и возложение бремени администрирования налога и административной ответственности в отношении правомерности исчисления налогооблагаемой прибыли. Представляется, что в таких случаях следовало бы применять условные, расчетные способы определения части прибыли, которая могла бы быть связана с деятельностью иностранной организации через зависимого агента, быть результатом такой деятельности.

В целях совершенствования российского правового регулирования вопросов определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, предлагаются следующие конкретные шаги:

- 1) скорректировать в ст. 306 НК РФ определение понятия постоянного представительства иностранной организации, включив в него автоматизированные стационарные объекты имущества;
- 2) включить в ст. 306 НК РФ правила образования постоянного представительства при оказании услуг, соответствующие тексту Типового соглашения между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения;
- 3) в ст. 306 НК РФ урегулировать вопросы создания постоянного представительства в области электронной коммерции;
- 4) уточнить в ст. 306 НК РФ, что отсутствие имущественной базы не должно рассматриваться как исключяющее наличие постоянного представительства иностранной организации в России;
- 5) закрепить в ст. 306 НК РФ, что образование постоянного представительства не связано с моментом налоговой регистрации и деятельность иностранной организации менее шести месяцев по общему правилу не приводит к образованию постоянного представительства в России;
- 6) закрепить в ст. 306 НК РФ, что осуществление нескольких видов подготовительной и вспомогательной деятельности одновременно не создает постоянного представительства;
- 7) из ст. 306 НК РФ исключить в качестве обязательного признака наличие места деятельности для постоянных представительств агентского вида;
- 8) указать в ст. 306 НК РФ, что наличие постоянного представительства агентского вида устанавливается на основе исследования не только юридических, но и фактических полномочий представителя, а также уровня вовлеченности головного офиса иностранной организации в процесс заключения контрактов;
- 9) в п. 9 ст. 307 НК РФ детально урегулировать вопросы определения налоговой базы иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, согласно принципу "отдельного и независимого предприятия". Необходимо развить положения, касающиеся функционального и фактологического анализа, а также ввести указание на необходимость определения рыночных цен при совершении внутренних операций постоянного представительства. Такие положения должны базироваться на тексте Доклада ОЭСР 2010 г.;

10) распространить правила трансфертного ценообразования не только на контролируемые сделки, но и на операции внутри транснациональных компаний. Для этого необходимо наряду с термином "сделка" ввести в НК РФ понятие "операция", а понятие "лицо" распространить также на постоянные представительства иностранных организаций;

11) сохранив в качестве резервного фракционный метод определения прибыли постоянного представительства, закрепить в ст. 307 НК РФ четкие правила распределения прибыли иностранной организации пропорционально ключевым критериям хозяйственной деятельности иностранной компании: выручке, [фонду заработной платы, числу занятых], стоимости активов.

Совершенствовать российское налоговое законодательство целесообразно путем внесения ряда изменений непосредственно в НК РФ.

При заключении и перезаключении договоров об избежании двойного налогообложения целесообразно использовать текст ст. 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности", соответствующий тексту указанной статьи в Модельной конвенции ОЭСР 2010 г.

В результате принятия указанных мер должна быть решена задача формулирования ясного и стабильного комплекса правил налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство. Совершенствование правового регулирования будет соответствовать современным международным стандартам и тенденциям в области налогообложения и будет способствовать созданию благоприятного инвестиционного климата в России.

Российским законодательством не установлен особый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль при ведении деятельности иностранными организациями на строительной площадке, если в соответствии с международным соглашением прибыль от такой деятельности облагается в России.

В НК РФ следует определить, в частности, в какой момент у иностранной организации, ведущей деятельность на стройплощадке, возникают обязанности по уплате налога на прибыль. Также следует определить, исходя из какого объема работ, выполненных на стройплощадке, необходимо исчислять налоговые обязательства в указанных случаях. Полагаем, что расчет налоговой базы и уплату налога на прибыль организаций нужно проводить по первому отчетному сроку, наступающему после превышения срока, установленного в соглашении, исходя из общего объема работ, выполненных с начала существования стройплощадки.

Указанные шаги позволят гармонизировать российские и международные правила налогообложения иностранных организаций в отношении деятельности через постоянное представительство, что в конечном счете будет способствовать устранению рисков двойного или "недостаточного" налогообложения. Благодаря этому также возможны сокращение дискреции налоговых органов при расчете налоговой базы, рост стабильности правоприменительной практики и снижение для иностранных организаций административных издержек ведения бизнеса в России. Таким образом будут повышаться инвестиционная привлекательность России, реализовываться стратегия привлечения долгосрочных иностранных инвестиций в российскую экономику, особенно актуальная на пути ее укрепления.

В гл. 25 НК РФ приведен перечень доходов иностранных организаций, которые считаются доходами из источников в РФ по определению, следовательно, дополнительно устанавливать их "российское" происхождение не требуется. Перечень таких доходов не является закрытым, что приводит к необходимости в определенных случаях дополнительно устанавливать "российскую" природу дохода. При действующем законодательстве это представляется весьма затруднительным и субъективным, поскольку гл. 25 НК РФ не установлены подходы и критерии отнесения тех или иных доходов к доходам от источников в России. Главу 25 НК РФ следовало бы дополнить положениями, закрепляющими правила отнесения тех или иных доходов к доходам от источников в РФ, взяв за основу международный опыт, например опыт США, или по аналогии с положениями, которые установлены российским законодательством в отношении доходов физических лиц. Так, А. Грачев в связи с этим предлагает использовать американский опыт и установить правила определения источника дохода по аналогии с американским законодательством [(е) 42]. Следуя его рекомендациям, правила определения источника дохода в Российской Федерации можно было бы представить следующим образом (табл. 7.2):

Таблица 7.2. Общие правила определения государства - источника доходов

Вид дохода	Российский источник	Иностранный источник
Проценты	Должник является резидентом РФ	Должник является резидентом иностранного государства
Дивиденды	Плательщик является российской организацией	Плательщик выступает иностранной организацией

Доходы в виде арендных платежей и роялти	Собственность используется в России	Собственность используется на территории иностранного государства
Доходы от продажи недвижимого имущества	Недвижимость находится на территории РФ	Недвижимость находится на территории иностранного государства
Доходы от продажи товаров, приобретенных для перепродажи	Право собственности на товары переходит на территории РФ	Право собственности на товары переходит на территории иностранного государства
Доходы от продажи ценных бумаг	Продавец является резидентом РФ	Продавец является резидентом иностранного государства
Доходы от продажи амортизируемого имущества	Право собственности переходит на территории РФ	Право собственности переходит на территории иностранного государства
Доходы от продажи нематериальных активов	Продавец является резидентом РФ	Продавец выступает резидентом иностранного государства
Другие доходы	Плательщик является российской организацией	Плательщик - иностранная организация

Предложение А. Грачева об использовании в российском законодательстве правил определения источников доходов для юридических лиц, аналогичных американским, заслуживает особого внимания и может использоваться в целях совершенствования российского налогового законодательства. Полагаем, что в качестве правил определения источника доходов юридических лиц могут быть также применимы правила, установленные в России в отношении физических лиц.

Многие положения НК РФ, определяющие порядок обложения доходов иностранных организаций у источника их выплаты, также требуют значительной доработки. Например, к доходам иностранной организации от источников в РФ относятся доходы от реализации акций (долей в капитале) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, и финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) [(а) 3].

Для применения указанных положений необходимо определить, какую долю активов российской организации - эмитента составляет недвижимое имущество, находящееся на территории РФ. Ни одна из установленных на сегодняшний день форм публичной отчетности не содержит показатель "недвижимое имущество", тем более показатель "недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации". Специальные указания о способе определения такой доли в законодательстве не установлены.

Из-за невозможности определить указанные величины на основании документов, принятых в обычаях делового оборота в России, "заработать" на практике эта норма НК РФ может в случае ее значительной корректировки.

Представляется, что следует отказаться от абстрактного показателя "недвижимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации, в активах российской организации" и построить норму, применив показатель "основные средства, числящиеся на балансе российской организации, в общей величине активов", соответственно понизив критерий доли.

Нормы НК РФ позволяют при определенных обстоятельствах не облагать налогом на прибыль несколько существенных видов доходов иностранных организаций. Это:

- доходы от реализации имущества, за исключением отдельных доходов от реализации акций российских эмитентов, а также недвижимого имущества;
- доходы от реализации имущественных прав;
- доходы от оказания услуг (выполнения работ) на территории РФ.

Поскольку данным положением для налогового агента устанавливается самостоятельное освобождение от налогообложения перечисленных доходов вне зависимости от наличия или отсутствия у Российской Федерации соглашения об избежании двойного налогообложения, возникает закономерный вопрос об обоснованности распространения его действия на всех налогоплательщиков - иностранные организации, в частности на налоговых резидентов государств, где ставка налога на прибыль либо низка, либо налог вообще не взимается.

Такой подход стимулирует организации использовать его как один из законных способов уклонения от уплаты налога на прибыль в России и в качестве механизма для перевода доходов в страны с низким

или нулевым налогообложением, соответственно и для избежания налогообложения как такового.

В целях решения данной проблемы в законодательство целесообразно было бы внести дополнение, ограничивающее возможность распространения этой нормы в отношении резидентов государств, в которых получаемые ими доходы не подлежат налогообложению или подлежат налогообложению по ставке (ставкам) менее 10%. Если указанные доходы не подлежат налогообложению в государстве, резидентом которого выступает получатель, или облагаются по ставке (ставкам) менее 10%, то необходимо предусмотреть налогообложение таких доходов у источника их выплаты по ставке 20%.

Введение этой нормы способствовало бы ограничению вывоза капитала из России посредством использования стран с низким или нулевым уровнем налогообложения и увеличило бы поступление налога в бюджет РФ.

Некоторые специалисты в качестве более радикального способа для исправления сложившейся ситуации предлагают отмену п. 2 ст. 309 НК РФ и введение концепции, которая использовалась до принятия гл. 25 НК РФ и предусматривала налогообложение всех доходов, получение которых не связано с деятельностью через постоянное представительство, в частности за работы и любого рода услуги, выполненные и предоставленные на территории РФ.

Как представляется, изложенный подход не позволяет учитывать концептуальные основы реформирования налогообложения прибыли в России, одной из которых в отношении иностранных организаций было развитие концепции постоянного представительства и отход от принципа налогообложения у источника выплаты доходов, получаемых от коммерческой деятельности на территории РФ. Механизм обложения у источника выплаты доходов от коммерческой деятельности исключает необходимость наличия в законодательстве норм, касающихся постоянного представительства, а также противоречит положениям соглашений об избежании двойного налогообложения.

Анализ законодательства позволяет сделать вывод: из сферы регулирования гл. 25 НК РФ "выпали" доходы иностранных организаций, получаемые по внешнеторговым операциям. Этот пробел в законодательстве может быть устранен на основе международного опыта, например опыта США, и отечественного опыта, соответствующего международному. В законодательстве, в частности, следует предусмотреть, что доходы от реализации на территории РФ ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества иностранных организаций с российскими организациями облагаются у источника выплаты в России.

Доходом, источник которого находится на территории РФ, считается доход, выплачиваемый иностранной организацией в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по которой предприятие-посредник продало поставленные для реализации товары.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранной организацией товаров из-за границы для их реализации на территории РФ, за доход, источник которого находится на территории РФ, может приниматься весь доход, выплаченный иностранной организации за проданный товар.

В законодательстве необходимо указать, что доходы иностранных организаций, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени самой иностранной организации, и связанные с экспортом в Россию товаров, не относятся к доходам от источников в РФ.

Процедуры применения международных соглашений, заложенные в налоговом законодательстве, тоже нуждаются в совершенствовании. Так, для применения международных соглашений в НК РФ прописана процедура, связанная с подтверждением постоянного местопребывания (резидентства) в государстве, с которым существует соглашение. Вместе с тем международные соглашения Российской Федерации с иностранными государствами о сотрудничестве в области транспорта, содержащие налоговые вопросы, обычно применяются не к лицам с постоянным местопребыванием в иностранном государстве (как соглашения об избежании двойного налогообложения), а к "назначенным предприятиям", "перевозчикам" и др., получающим соответствующие удостоверения от компетентных органов, что предусмотрено самими соглашениями. В связи с этим действие данного положения НК РФ ограничивается только соглашениями, в которых налогообложение рассматривается в отношении лиц с точки зрения их постоянного местопребывания (резидентства), и оставляет другие соглашения, о которых уже было сказано, без механизма реализации. Полагаем, что ситуацию, как упоминалось, необходимо исправить путем внесения уточняющих (редакционных) поправок в ст. 310 НК РФ.

Анализ некоторых положений НК РФ, направленных на упрощение налогового администрирования, свидетельствует о значительном ограничении возможности осуществлять контроль за обоснованностью полного или частичного невзимания налогов с доходов иностранных организаций в случаях, установленных международными договорами. Так, НК РФ изменена процедура освобождения от налогообложения в России ряда доходов иностранных организаций. Теперь налоговый агент самостоятельно применяет нормы международного договора. При этом достаточно, чтобы иностранная организация до выплаты ей дохода лишь предоставила налоговому агенту подтверждение своего

постоянного местопребывания в иностранном государстве, с которым Российская Федерация имеет такой международный договор. Прекращение применения обязательных форм администрирования международных договоров и отмена порядка применения их положений налоговыми агентами по согласованию с налоговыми органами до выплаты доходов иностранным организациям оставляет в настоящее время возможность налоговым органам осуществлять лишь последующий и выборочный контроль.

Поскольку порядок применения того или иного положения конкретного международного договора не всегда очевиден, даже добросовестный налоговый агент не всегда застрахован от очень серьезных ошибок. Что же касается недобросовестных лиц, то их возможности ухода от налогообложения в рамках нового законодательства многократно возросли.

Резюмируя, можно заключить следующее: необходимо законодательно предусмотреть процедуру освобождения от налогообложения в России доходов иностранных организаций на основе специально разработанных форм, предварительно согласовав с налоговым органом правомерность применения положений международных договоров налоговыми агентами.

Одна из важнейших мер в области налоговой политики - имплементирование в налоговую систему Российской Федерации специальных положений, направленных на противодействие использованию международных налоговых соглашений в неблагоприятных целях и развитие концепции "фактического получателя дохода" с использованием зарубежного опыта.

7.3. Развитие механизма устранения двойного налогообложения российских организаций

Пример решения проблемы устранения двойного налогообложения резидентов на уровне законодательства конкретной страны, в том числе Российской Федерации, - система зачета иностранного налога.

В соответствии с законодательством о налогах и сборах российские организации подлежат налогообложению по доходам, полученным из источников не только в РФ, но и за рубежом. Возникающая таким образом проблема международного двойного налогообложения решается путем предоставления иностранного налогового зачета по налогам, уплаченным за рубежом, что предусмотрено ст. 311 НК РФ. При этом законодательство ограничивает иностранный налоговый зачет суммой налога, подлежащей уплате с иностранных доходов в России.

Методики или определенных правил расчета ограничения зачета иностранного налога НК РФ не устанавливает. Это обстоятельство является причиной разногласий налогоплательщиков и налоговых органов по поводу применения ст. 311 НК РФ, а в некоторых случаях - причиной нереализованности прав налогоплательщиков по зачету иностранного налога, что ведет к их международному двойному налогообложению.

Представляется, что ст. 311 НК РФ требует значительной доработки. В частности, в статью следует ввести понятие предельной суммы зачета иностранного налога и прописать порядок ее определения в целях как российского законодательства, так и международных соглашений.

За основу может быть взят порядок, предложенный в учебном пособии. Развитие положений ст. 311 НК РФ привнесет определенность, единообразие и ясность в применение и понимание налогоплательщиками и налоговыми органами механизма зачета иностранного налога, с одной стороны, и обеспечит возможность проведения корректной контрольной работы налоговых органов, с другой стороны.

Анализ существующих в экономической литературе исследований по данному вопросу позволил разработать модель механизма устранения двойного налогообложения (см. Приложение 7) и предложить следующую методику определения суммы зачета иностранного налога.

В методике используется введенное понятие "предельная сумма зачета", которое определяется как сумма иностранного налога, возможная для зачета в России, если бы эта сумма была исчислена по российским правилам.

Расчет суммы зачета условно можно разделить на три этапа.

На **первом этапе** необходимо определить, подлежат ли налоги, уплаченные за рубежом, зачету при уплате налога на прибыль в России. Для принятия к зачету в России налог или сбор иностранного государства должен соответствовать понятию "налог на прибыль организаций" в российской трактовке этого термина.

На **втором этапе** осуществляется расчет ограничения иностранного налогового зачета (исчисляется предельная сумма зачета).

На **третьем этапе** определяется меньшая величина из суммы иностранных налогов, подлежащих зачету (первый этап), и размера исчисленной предельной суммы зачета (второй этап). Уплаченные иностранные налоги, превышающие размер предельной суммы зачета, не могут быть приняты к зачету.

Рассмотрим названные этапы более подробно.

Определяя, подлежат налоги, уплаченные за рубежом, зачету в России или нет, следует исходить из того, что зачет может быть предоставлен только по налогам, уплаченным в иностранном государстве, которые аналогичны российскому налогу на прибыль организаций.

Аналогичность налога, уплаченного за рубежом, российскому налогу на прибыль организаций должна следовать из аналогичности существенных элементов налога на прибыль организаций, установленных гл. 25 НК РФ, и существенных элементов налогов, установленных законодательными актами иностранных государств.

Если из законодательного акта иностранного государства, которым налог был установлен, и названия налога следует, что налог не является по существу аналогичным налогу на прибыль организаций, установленному гл. 25 НК РФ, зачет по этому налогу не предоставляется.

На втором этапе рассчитывается предельная сумма зачета. Ее следует исчислять исходя из того, что размер сумм налогов, уплаченных российской организацией за пределами России в связи с получением доходов за пределами России, подлежащих зачету, не может превышать суммы налога на прибыль организаций в России, подлежащей уплате этой организацией с указанных доходов в России.

Предельная сумма зачета рассчитывается следующим образом:

$$ПСЗ = СД \times N (\%) : 100, (7.2)$$

где ПСЗ - предельная сумма зачета в России; СД - брутто-сумма доходов (до удержания налога в иностранном государстве), полученных российской организацией за пределами России, за вычетом расходов, связанных с получением этих доходов; N (%) - ставка налога, установленная российским законодательством о налогах и сборах.

Предельную сумму зачета следует определять отдельно по каждому виду доходов, полученных от источников за пределами РФ, и по каждому государству, в котором получен доход, исходя из положений гл. 25 НК РФ. Полученные таким образом предельные суммы зачета суммируются для расчета общей предельной суммы зачета.

Предельная сумма зачета по доходам от долевого участия в деятельности организаций (дивидендов), полученных от источников за пределами РФ, рассчитывается отдельно с учетом особенностей, которые рассмотрены далее, и не суммируется с предельными суммами зачета, рассчитанными по другим видам доходов.

На третьем этапе исчисляется сумма, которая фактически должна приниматься к зачету. Фактически зачитываемая сумма налога определяется путем сопоставления исчисленной предельной суммы зачета с фактически уплаченной (удержанной) в иностранном государстве суммой налога.

Если исчисленная предельная сумма зачета больше фактически уплаченной (удержанной) в иностранном государстве суммы налога, то к зачету принимается фактически уплаченная (удержанная) в иностранном государстве сумма налога:

$$ФЗС = ФУС, \text{ если } ФУС < ПСЗ, (7.3)$$

где ФЗС - фактически зачитываемая сумма налога; ФУС - фактически уплаченная российской организацией в иностранном государстве сумма налога; ПСЗ - исчисленная предельная сумма зачета иностранного налога.

Таким образом, в случае превышения общей предельной суммы зачета над фактически уплаченной (удержанной) суммой налога в иностранном государстве, сумма налога на прибыль организаций, исчисленная в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ и подлежащая уплате по текущему отчетному (налоговому) периоду, уменьшается на сумму фактически уплаченного (удержанного) в иностранном государстве налога.

Если исчисленная предельная сумма зачета меньше фактически уплаченной (удержанной) в иностранном государстве суммы налога, к зачету принимается фактически уплаченная (удержанная) в иностранном государстве сумма налога в размере, не превышающем исчисленную предельную сумму зачета:

$$ФЗС = ПСЗ, \text{ если } ПСЗ < ФУС. (7.4)$$

В этом случае сумма налога на прибыль, рассчитанная в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, подлежащая уплате по текущему отчетному (налоговому) периоду, уменьшается на сумму налога, уплаченного (удержанного) за пределами РФ, в размере, не превышающем предельную сумму зачета.

В НК РФ необходимо также четко определить порядок зачета иностранного налога с учетом положений международных договоров (соглашений).

Международные договоры (соглашения) Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения также содержат положения, касающиеся зачета в России сумм

налога на прибыль (доходы), уплаченного в иностранном государстве, в целях устранения двойного налогообложения российских организаций.

Устранение двойного налогообложения в соответствии с соглашениями проводится путем зачета суммы налога на прибыль (доходы), уплаченного российской организацией в иностранном государстве в пределах российской ставки налога. При этом доходы и расходы, полученные (понесенные) в иностранном государстве, учитываются согласно положениям гл. 25 НК РФ.

В связи с этим если полученные российской организацией от источников в иностранном государстве доходы (включая внереализационные доходы) связаны с деятельностью ее постоянного представительства, предельная сумма зачета и фактически зачитываемая сумма налога определяются описанным способом по формулам (7.2), (7.3) и (7.4).

В отношении некоторых видов доходов, получение которых не связано с деятельностью обособленного подразделения организации на территории иностранного государства, международные соглашения устанавливают предельный уровень возможного налогообложения в государстве - источнике дохода, выраженный, как правило, в процентном отношении к валовой сумме таких доходов, который мы зачастую некорректно называем пониженной ставкой налога. Например, соглашением может быть установлено, что при выплате дивидендов российской организации взимаемый в иностранном государстве налог не должен (или не может) превышать 10% валовой суммы дивидендов.

Логично предположить, что, поскольку иностранному государству в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения принадлежит право ограниченного налогообложения конкретного вида дохода, такое ограничение иностранного налога и является искомым.

Однако, учитывая то, что определяется в соответствии с положениями международных соглашений, а не российского налогового законодательства, назовем это ограничение максимальной суммой налога, возможной для принятия к зачету.

Максимальную сумму налога, возможную для принятия к зачету, следует исчислять исходя из предусмотренного соглашением предельного уровня налогообложения в государстве-источнике. Например, российский банк получает процентный доход по предоставленному кредиту от банка из Казахстана. Полученный доход включен российским банком в налоговую базу при исчислении суммы налога на прибыль организаций, подлежащей уплате в России по ставке 20%.

В соответствии с п. 2 ст. 11 Конвенции между Российской Федерацией и Республикой Казахстан проценты, возникающие в Казахстане и выплачиваемые резиденту РФ, могут облагаться в Казахстане, а взимаемый налог не будет превышать 10% общей суммы процентов.

В таком случае максимальная сумма иностранного налога, возможная для принятия к зачету, рассчитывается следующим образом:

$$MCH = CD \times 10 : 100, (7.5)$$

где MCH - максимальная сумма иностранного налога, возможная для принятия к зачету в России; CD - общая сумма дохода (в данном случае - сумма выплачиваемых процентов) до удержания налога в иностранном государстве; 10% - предельный возможный уровень налогообложения дохода в государстве - источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме доходов, предусмотренный соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения.

Затем определяется сумма, которая фактически должна приниматься к зачету как меньшая из величин: максимальная сумма иностранного налога, возможная для принятия к зачету, и фактически уплаченная (удержанная) в иностранном государстве сумма налога.

Если соглашение с иностранным государством предусматривает возможность налогообложения определенных видов доходов только в России, то зачет по налогам с таких доходов не предоставляется, даже если они были ошибочно удержаны в иностранном государстве:

$$MCH = CD \times 0 = 0.$$

Например, п. 1 ст. 11 Конвенции между Российской Федерацией и Великобританией предусмотрено, что "проценты, возникающие в одном Договаривающемся Государстве и выплачиваемые лицу с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогами только в этом другом Государстве, если такое лицо фактически имеет право на проценты" [(a) 9]. Это означает, что проценты, выплачиваемые российской организации из источников в Великобритании, могут облагаться только в России. Соответственно если Великобритания в силу международного договора не обладает правом облагать процентные доходы российских организаций по определению, зачет по налогам в случае их удержания с таких доходов в Великобритании тоже неправомерен.

Налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в России, могут получить в России зачет на

сумму налога, уплаченную в иностранном государстве, только если это предусмотрено международным договором [(а) 3].

Максимальную сумму налога по доходам в виде дивидендов, возможную для принятия к зачету, следует определять исходя из общей суммы полученных из источников в иностранном государстве дивидендов и положений статьи "Дивиденды" конкретного соглашения об избежании двойного налогообложения, определяющих предельный возможный уровень налогообложения дивидендов в государстве-источнике, выраженный в процентном отношении к валовой сумме дивидендов:

$$MCH = BCD \times N (\%) : 100, (7.6)$$

где MCH - максимальная сумма налога по доходам в виде дивидендов, возможная для принятия к зачету в России; BCD - валовая сумма дивидендов до удержания налога в иностранном государстве; N (%) - предельный возможный уровень налогообложения дивидендов в государстве-источнике, выраженный в процентном отношении к валовой сумме дивидендов, предусмотренный соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения.

Предельный уровень возможного налогообложения дивидендов в государстве - источнике дохода может быть установлен в международном соглашении в зависимости от степени участия организации, получающей дивиденды, в уставном (складочном) капитале организации, выплачивающей дивиденды, и может иметь два значения. Это обстоятельство влияет на порядок исчисления максимальной суммы налога по доходам в виде дивидендов, возможной для принятия к зачету.

В таких случаях при расчете максимальной суммы налога по доходам в виде дивидендов, возможной для принятия к зачету, могут использоваться: сведения, содержащиеся в выписке из протокола общего собрания акционеров, решения о распределении дивидендов или иного документа, согласно которому организации причитается доход от долевого участия в деятельности иностранной организации; сведения, содержащиеся в выписке из устава и учредительных документов иностранной организации или справке из регистрирующего органа о размере уставного (складочного, акционерного) капитала иностранной организации и доле участия в нем российской организации; иные сведения, имеющиеся у организации.

Порядок и состав документов, представляемых в целях получения зачета иностранного налога, также необходимо более четко прописать в НК РФ. Состав требуемых документов можно установить исходя из необходимости определить основания для получения зачета иностранного налога, а также выяснения факта уплаты (удержания) налога в иностранном государстве (см. гл. 5 учебного пособия).

Экономическая действенность от внедрения рассмотренных предложений может выразиться в снижении налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций (в пунктах процента), которая рассчитывается в виде разницы между показателем налоговой нагрузки без эффекта устранения международного двойного налогообложения и показателем налоговой нагрузки с эффектом устранения международного двойного налогообложения.

Расчет построен с допущением предположения, согласно которому порядок определения налоговой базы, принятый в иностранных государствах, незначительно отличается от порядка определения налоговой базы, применяемого в России.

$$\Delta HH = HH_{\text{дтх}} - HH_{\text{едтх}}, (7.7)$$

где ΔHH - снижение налоговой нагрузки в результате устранения международного двойного налогообложения, в пунктах процента; $HH_{\text{дтх}}$ - налоговая нагрузка без эффекта устранения международного двойного налогообложения, в процентах; $HH_{\text{едтх}}$ - налоговая нагрузка с эффектом устранения международного двойного налогообложения, в процентах.

$$HH_{\text{дтх}} = \frac{Tax_{\text{г}} - Tax_{\text{р}}}{R_{\text{глоб}}} \times 100, (7.8)$$

где $Tax_{\text{г}}$ - сумма налога на прибыль, уплаченного российскими организациями в иностранных государствах; $Tax_{\text{р}}$ - сумма налога на прибыль, уплаченного российскими организациями в России по мировому доходу; $R_{\text{глоб}}$ - мировой доход (выручка) (для расчета на микроуровне) или объем ВВП (для расчета на макроуровне).

Нижний предел зачета иностранного налога определяется фактической суммой налога,

уплаченной в иностранном государстве, не превышающей предельную сумму зачета. Следовательно, нижний предел показателя налоговой нагрузки с учетом эффекта устранения международного двойного налогообложения может исчисляться по формуле

$$HH1_{(едн)} = \frac{Tax_{jc} + Tax_{jg} - Tax_{jc(jg)}}{R_{глоб}} \times 100, (7.9)$$

где $HH1_{(едн)}$ - нижний предел показателя налоговой нагрузки с учетом эффекта устранения международного двойного налогообложения; $Tax_{jc(jg)}$ - сумма иностранного налога, уплаченного в зарубежном государстве-источнике, фактически принятая к зачету в России.

Тогда при подстановке в формулу (7.7) нижний предел снижения налоговой нагрузки от эффекта устранения международного двойного налогообложения можно определить по формуле:

$$\Delta HH1 = \frac{Tax_{jc} + Tax_{jg}}{R_{глоб}} \times 100 - \frac{Tax_{jc} + Tax_{jg} - Tax_{jc(jg)}}{R_{глоб}} \times 100 = \frac{Tax_{jc(jg)}}{R_{глоб}} \times 100. (7.10)$$

Верхний предел зачета иностранного налога определяется предельной суммой зачета, рассчитываемой по формулам (7.2) и (7.5). Следовательно, верхний предел снижения налоговой нагрузки в результате эффекта устранения международного двойного налогообложения может быть определен по формуле:

$$\Delta HH2 = \frac{Profit_{(jc)} \times P_{(зк)}}{R_{(глоб)}} \times 100, (7.11)$$

где $HH2$ - верхний предел показателя снижения налоговой нагрузки с учетом эффекта устранения международного двойного налогообложения; $Profit_{(jc)}$ - прибыль, полученная российской организацией в иностранном государстве; $P_{(зк)}$ - ставка налога на прибыль, установленная в России.

Резюмируя, сделаем вывод: показатель снижения налоговой нагрузки от эффекта устранения международного двойного налогообложения может составлять сумму в пределах величин, определяемых по формулам (7.10) и (7.11).

Расчет эффективности вносимых предложений на макроэкономическом уровне возможен при наличии следующих статистических данных: сумма налога на прибыль, уплаченная в иностранных государствах, фактически принятая к зачету в России; сумма прибыли, полученная российскими организациями в иностранных государствах, в разрезе видов доходов, облагаемых по разным ставкам налога.

На государственном уровне ведение учета указанных данных не предусмотрено. Статистические сборники ОЭСР Revenue Statistics также не содержат данных о доходах, выплаченных иностранным организациям, и суммах уплаченных ими налогов. Это не позволяет рассчитать показатель снижения налоговой нагрузки в результате устранения международного двойного налогообложения на макроэкономическом уровне. На микроэкономическом уровне расчет этого показателя возможен на основе данных аналитического налогового учета налогоплательщиков.

В заключение отметим, что налоговое бремя на плательщиков, действующих в сфере международных экономических отношений, без устранения двойного налогообложения может достигать таких размеров, что всякое участие в международном разделении труда для них станет экономически неоправданным. В устранении двойного налогообложения заинтересованы не только плательщики, налоговое бремя на которых многократно возрастает при последовательном обложении одного и того же объекта в разных странах, но и сами государства, стремящиеся к увеличению внутреннего и внешнего товарооборота, привлечению иностранных инвестиций и повышению конкурентоспособности отдельных национальных предприятий, так и экономики в целом. Устранение международного двойного налогообложения - важнейший фактор развития экономики каждого государства.

Раздел II. ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ И АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Глава 8. ВНЕШНЯЯ ТОРГОВЛЯ ТОВАРАМИ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОСНОВА

ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА В ЧАСТИ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Либерализация ВЭД создала мощные стимулы для развития отношений России с зарубежными странами. Внешнеторговая деятельность, особенно в части внешней торговли товарами, стала одним из основных источников ресурсов для поддержания экономики и важнейшим инструментом начала интеграции большинства ее сегментов в систему рыночных связей [(е) 10].

Начиная с первых лет экономических преобразований внешняя торговля товарами была достаточно динамично развивающейся сферой деятельности. Так, статистические данные свидетельствуют о росте стоимостных объемов ввоза и вывоза товаров с 1998 г. по 2010 г. почти на порядок (рис. 8.1).



Рис. 8.1

Источник: Таможенная статистика внешней торговли России. Годовые справочники [(ж) 4, (ж) 6].

Понятие "внешняя торговля товарами" получило законодательное оформление. Так, в Федеральном законе от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" под внешней торговлей товарами понимается импорт (ввоз товара в Россию без обязательства об обратном вывозе) и (или) экспорт (вывоз товара из России без обязательства об обратном ввозе) товаров [(а) 24].

Необходимо обратить внимание на то, что хотя официальное определение в целом позволяет понять границы внешней торговли товарами как сферы деятельности, оно не дает представления о ней как об экономической основе и возможном источнике бюджетных доходов. В связи с этим можно отметить два спорных аспекта приведенного определения.

Во-первых, один из основных акцентов сделан на ввоз либо вывоз товаров соответственно в Россию либо из России. Между тем важнейшим принципом начавшего функционировать в 2010 г. Таможенного союза между Белоруссией, Казахстаном и Россией стало наличие единой таможенной территории государств - членов Таможенного союза, пределы которой являются соответственно общей таможенной границей [(а) 5, (а) 7]. Следовательно, даже после внесения связанных в формировании Таможенного союза изменений в названный Федеральный закон, направленных в том числе на то, чтобы в качестве внешней торговли товарами рассматривался их ввоз (вывоз), **не на таможенную, а на государственную** (поскольку таможенная территория теперь единая) **территорию России**, остается открытым вопрос: насколько обоснованно считать внешней торговлей товарами операции по их ввозу (вывозу) из (в) Белоруссии или Казахстана? С точки зрения понимания внешней торговли товарами как экономической основы налогообложения, осуществляемого в связи с ввозом (вывозом) товаров в Россию (из России), ответ на этот вопрос имеет огромное практическое значение. Он позволяет сформировать представление о том, могут ли у налогоплательщика, ввозящего, например, в Россию товары с территории других стран - членов Таможенного союза, возникать в связи с этим обязанности по

уплате налогов, сборов и других обязательных фискальных платежей, таких как таможенные пошлины.

Во-вторых, неоднозначным аспектом законодательно установленного определения внешней торговли товарами, связанным с пониманием этой деятельности как экономической основы для налогообложения, является то, что официальное определение сформулировано без учета необходимости поместить ввозимые и вывозимые товары под одну из таможенных процедур (режимов). Выбор таможенной процедуры зависит от цели перемещения товаров через границу и обуславливает особенности их налогообложения.

В ряде ситуаций первичное помещение товара под избранную таможенную процедуру (режим) предусматривает необходимость последующего вывоза (ввоза) его или товаров, представляющих собой продукты переработки товара, либо помещение товара под другую таможенную процедуру (режим). Перечисленные операции могут сопровождаться обязательностью уплаты фискальных платежей.

Пример. В Россию из одной из стран Европейского союза ввозятся товары (строительное оборудование, далее в примере - оборудование). Цель ввоза оборудования заключается в его использовании на строительной площадке в России в течение полугода лет.

При ввозе товары были помещены под таможенную процедуру "временный ввоз (допуск)", которая предусматривает необходимость последующего вывоза временно ввезенных товаров либо их помещение под иную таможенную процедуру [(a) 5].

Нахождение оборудования в таможенной процедуре "временный ввоз (допуск)" сопровождается уплатой в отношении данных товаров таможенных платежей [(a) 5].

Через полтора года в соответствии с условиями применения таможенной процедуры "временный ввоз (допуск)" оборудование будет помещено под таможенную процедуру (режим) "реэкспорт" [(a) 5] и вывезено в страну ЕС.

Очевидно, что рассмотренная ситуация хотя по формальным признакам и не охватывается приведенным нормативным определением термина "внешняя торговля товарами", так как здесь есть обязательство об обратном вывозе, представляет собой таковую по своей сути. Кроме того, такая операция составляет экономическую основу бюджетных поступлений в виде таможенных платежей, которые уплачиваются за период нахождения временно ввезенного оборудования на территории России.

Для более корректного определения внешней торговли товарами как источника бюджетных поступлений заслуживает внимания подход, предложенный Т.Н. Трошкиной. Отмечая, что товары становятся предметом государственного, в том числе налогового, регулирования внешнеторговой деятельности в связи с перемещением через таможенную границу, автор подхода делает вывод о том, что **предметом регулирования в данном случае могут быть все товары, сознательно перемещаемые через таможенную границу [(e) 36].**

Таким образом, при определении внешней торговли товарами как источника формирования бюджетных доходов правомерно рассматривать все товары, сознательно перемещаемые через таможенную границу, а не только те, которые ввозятся (вывозятся) без обязательств об обратном вывозе (ввозе).

Поскольку к началу 1990-х гг. государственная монополия на внешнюю торговлю товарами оказалась ликвидированной, было определено, что бюджетные доходы должны поступать преимущественно от обязательных платежей налогового и "сборового" характера (фискальные платежи), уплачиваемых участниками ВЭД. Так начала формироваться система фискальных платежей, получивших название "таможенные платежи", уплата которых связана с перемещением товаров через таможенную границу, а контроль осуществляется таможенными органами. Перечень таможенных платежей установлен законодательно и включает в себя таможенные пошлины, НДС и акцизы, взимаемые при ввозе товаров, таможенные сборы [(a) 5] (рис. 8.2).

Состав таможенных платежей



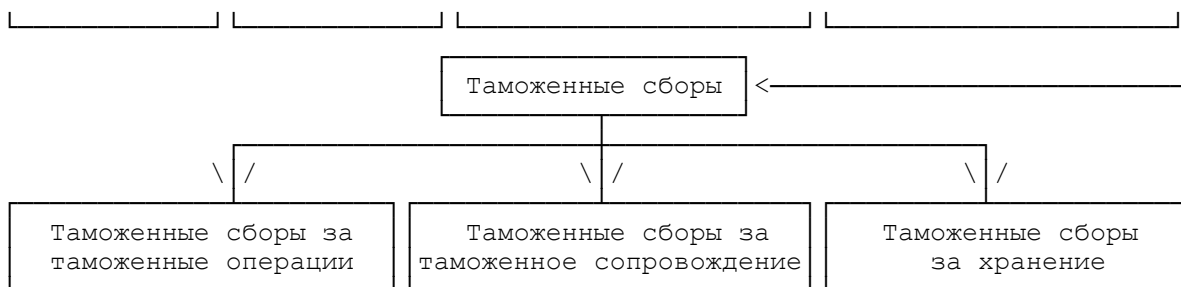


Рис. 8.2

В России доля таможенных платежей доходит до 50% доходов федерального бюджета, а в некоторые годы даже превышает этот показатель (см. табл. 8.1).

Таблица 8.1. Доходы федерального бюджета от уплаты таможенных платежей (млрд руб.)

Показатель	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Доходы федерального бюджета - всего	5127,2	6276,3	7781,1	9275,9	7336,7	8305,4
В том числе:						
таможенные платежи - всего	2084,3	2833,1	3210,1	4641,8	3391,6	4320,7
- удельный вес в общем объеме доходов федерального бюджета, %	40,7	45,1	41,3	50,0	46,2	52
НДС по товарам, ввозимым на территорию России	425,6	559,5	836,8	1093,5	842,7	1169,5
Акцизы по товарам, ввозимым на территорию России	17,6	17,2	26,2	35,2	19,8	30
Таможенные пошлины, в том числе:						
- ввозные	270,9	341,6	488	625,6	467,2	587,5
- вывозные	1351,9	1895,8	1834,9	2859,3	2042,2	2508,1
Таможенные сборы	18,2	19	24,2	28,2	19,7	25,6

Источник: Федеральное казначейство. Отчетность об исполнении федерального бюджета Российской Федерации [(ж) 5].

На первый взгляд статистика позволяет сделать однозначный вывод о первостепенном значении доходов от таможенных платежей, а также об их устойчиво высокой доле в общем объеме бюджетных доходов. Однако, не умаляя значения таможенных платежей как доходов федерального бюджета, можно обратить внимание на следующее: даже общий анализ статистических данных свидетельствует, что с точки зрения реального экономического содержания значение поступлений от таможенных платежей для бюджетных доходов несколько искажено. Для обоснования этого рассмотрим доли некоторых видов таможенных платежей в общих объемах доходов федерального бюджета в целом и доходов от

таможенных платежей в частности.

Из таблицы "Доли доходов от отдельных видов таможенных платежей в общем объеме доходов от таможенных платежей и доходах федерального бюджета" (Приложение 8) видно, что, например, удельный вес НДС, уплачиваемого в отношении ввозимых в Россию товаров, в общем объеме доходов от таможенных платежей составляет от 20% (2006) до 27% (2010). Но сложно согласиться со специалистами, считающими, что основная функция уплачиваемых в составе таможенных платежей НДС и акцизов состоит в обеспечении доходов федерального бюджета [(e) 14]. О значении акцизов, доля которых не превышает 1% поступлений от таможенных платежей, говорить не приходится, тогда как экономическая оценка значения "таможенного" НДС представляет интерес.

Общий механизм исчисления этого налога предусматривает возможность вычета НДС, уплаченного при ввозе товаров, которые приобретены для операций, признаваемых объектами обложения НДС, и для перепродажи [(a) 21]. Поскольку обычно товары ввозятся именно в этих целях, большая часть сумм "таможенного" НДС уменьшает обязательства по НДС, возникающие у налогоплательщика по итогам налогового периода.

Несмотря на то что в открытых источниках статистическая информация о суммах "таможенного" НДС, предъявленных к вычету, публикуется нерегулярно, представление об этих величинах получить можно. Так, в пояснительной записке к законопроекту "О федеральном бюджете на 2008 год и на период до 2010 года" отмечается, что по итогам 2006 г. из сумм НДС, уплаченных по ввозимым товарам, к вычету предъявлено более 60% [(v) 5].

НДС, уплаченный при ввозе, с точки зрения экономического содержания представляет собой аналог НДС, предъявленного поставщиками. Поскольку при продаже товаров на экспорт, например в Россию, зарубежные поставщики не предъявляют покупателям НДС, вместо него уплачивается, а затем, как правило, принимается к вычету НДС при ввозе товаров. Экономический смысл данного механизма состоит не в формировании бюджетных доходов, а в том, чтобы разные участники рынка при приобретении товаров имели равные условия. Такой подход соответствует сложившемуся в Евросоюзе пониманию роли НДС и акцизов в отношении ввозимых товаров как пограничных уравнивающих налогов [(e) 18].

Таким образом, большая часть сумм НДС, уплаченного в составе таможенных платежей, является доходами федерального бюджета в определенной степени условно, поскольку на эти величины уменьшаются обязательства по НДС при принятии указанных сумм к вычету.

"Настоящие" бюджетные доходы от таможенных платежей - только доходы от таможенных пошлин: средства от их уплаты не принимаются ни к каким вычетам (за исключением, конечно, учета в составе расходов по налогу на прибыль организаций) и не приводят напрямую к уменьшению других фискальных платежей, уплачиваемых в связи с ведением внешней торговли. Как видно из таблицы "Доли доходов от отдельных видов таможенных платежей в общем объеме доходов от таможенных платежей и доходах федерального бюджета" (Приложение 8), величины поступлений от таможенных пошлин и их доли в доходах как от таможенных платежей, так и в общем объеме доходов федерального бюджета стабильно высоки: соответственно 72 - 78% и 30 - 38%.

Однако в целях экономической более объективной оценки значения доходов от таможенных пошлин целесообразно обратить внимание на следующее. Если посмотреть на соотношение доходов от вывозных и ввозных таможенных пошлин в общем объеме бюджетных доходов от них, то можно увидеть, что доля вывозных пошлин составляет 80 - 85%, ввозных - 15 - 20%. Но только ввозные таможенные пошлины будут фискальным платежом, традиционно применяемым большей частью стран и обеспечивающим стабильные поступления, хотя и не характеризующиеся высокой долей в бюджетных доходах.

Вывозные же пошлины применяются, как правило, странами, бюджетные доходы которых характеризуются высокой степенью зависимости от экспорта сырьевых товаров.

Статистические данные по исполнению федерального бюджета России показывают, что 97 - 99% поступлений от вывозных пошлин формируют доходы от обложения сырой нефти, природного газа и нефтепродуктов. Экспорт таких товаров и поступления от их обложения вывозными пошлинами существенно зависят от конъюнктуры мирового рынка.

Доля же ввозных таможенных пошлин в общем объеме доходов федерального бюджета России составляет от 5,3% (2005) до 7% (2010). Эта величина хотя и превышает данные, приводимые в отношении доходов от таможенных пошлин для бюджетов развитых стран (1 - 5% [(e) 37]), но вполне сопоставима с ними.

Современная система обложения таможенными платежами стала формироваться в нашей стране с начала 1990-х гг., т.е. фактически в то же время, что и налоговая система в целом.

Несмотря на то, что таможенное обложение в современной России существует почти 20 лет, до настоящего времени определение таможенных платежей законодательно не установлено. Формально такое определение содержалось в понятийном аппарате Таможенного кодекса РФ, действовавшем до 2004 г. В соответствии с этим законодательным актом термин "таможенные платежи" был определен как

"таможенная пошлина, налоги, таможенные сборы, сборы за выдачу лицензий, плата и другие платежи, взимаемые в установленном порядке таможенными органами Российской Федерации" [(a) 22].

В отношении этой формулировки можно отметить, что фактически в данном случае не вполне корректно говорить об определении термина "таможенные платежи", так как речь шла только о формировании открытого перечня видов таможенных платежей. Система или хотя бы группа каких бы то ни было существенных признаков, позволяющих квалифицировать эти платежи с учетом их **официального статуса** (налоги и сборы, гражданско-правовые платежи, штрафы и т.д.), **особенностей уплаты** (обязательные или добровольные), **назначения** (в пользу бюджетной системы или каких-либо организаций), в приведенное определение не входили. Единственной характеристикой названных платежей, которая могла бы рассматриваться как отражающая их признаки, было то, что это платежи, взимаемые таможенными органами.

Отсутствие официального определения термина "таможенные платежи" нельзя считать технической недоработкой. В условиях, когда на законодательном уровне не сформулировано существенное определение какой-либо группы платежей, объединенных в общий термин, т.е. рассматриваемых в качестве единой категории, создаются предпосылки для формирования общей государственной политики в отношении платежей, которые, возможно, имеют разную экономическую и правовую сущность. Так, еще в начале 1990-х гг., когда законодательно установленный перечень таможенных платежей включал в себя 11 пунктов [(a) 22], А.Н. Козырин обратил внимание на риски, связанные с объединением в рамках понятия "таможенные платежи", платежей, которые по своей сути могут быть налогами, сборами, платами по договорам и т.д. [(e) 15]. Риски, возникающие при разработке государственной политики и регулирования той или иной сферы отношений, в отмеченной А.Н. Козыриным ситуации обычно состоят в следующем.

Если в процессе государственного регулирования используются какие-либо термины, которые по своей сути выступают в качестве единой категории (например, "налоги", "сборы", "налоги и сборы", "таможенные платежи", "платы по договорам"), то очевидно, что государственная политика и нормативное регулирование отношений, характерных для каждого конкретного термина, должны формироваться на основе определенного набора общих для данной категории базовых принципов. При этом объединение в каком-либо термине как единой категории явлений, имеющих различную сущность (например, использование термина "сбор" как для фискальных платежей, соответствующих определению сбора, сформулированному в НК РФ [(a) 21], так и для платежей, производимых согласно договору, но имеющих название "сбор"), неизбежно вызывает проблемы, связанные с неясностью того, какие принципы государственного регулирования должны применяться. Речь, в частности, идет о принципах, на которых базируется регулирование фискальных платежей, или принципах регулирования договорных отношений. В налоговых отношениях это очень важно с учетом того, что определение фундаментальных категорий налогообложения, в том числе таможенных платежей, призвано в целом очертить **границы режима государственного регулирования** [(e) 2].

В отличие от законодательства в экономической и правовой литературе содержится ряд определений термина "таможенные платежи", предложенных разными авторами. Рассмотрим некоторые из них.

По мнению О.Ю. Бакаевой, "таможенные платежи - это обязательные платежи, являющиеся налоговыми и неналоговыми доходами федерального бюджета, взимаемые таможенными органами и уплачиваемые в связи с перемещением через таможенную границу товаров и транспортных средств" [(e) 1]. Это определение во многом соответствует существующей практике государственной политики в этой сфере. Однако оно не дает представления о сущности таможенных платежей, например их месте в системе налогов и сборов.

А.А. Журавлев понимает под таможенными платежами "таможенные пошлины и сборы, федеральные налоги, взимаемые при пересечении товарами таможенной границы и при оказании участникам ВЭД таможенных услуг, назначение которых заключается в регулировании ввоза и вывоза товаров через таможенную границу, формировании доходов федерального бюджета, компенсации затрат таможенных органов на оказание таможенных услуг" [(e) 11]. В данном определении также не ясна принадлежность таможенных платежей государству к каким-либо группам платежей разной экономической природы: фискальные платежи (налоги и сборы), гражданско-правовые платежи, санкции. Не вполне обоснованны и такие формулировки, как "таможенные услуги", в качестве которых рассматриваются не имеющие отношения к услугам контрольные полномочия таможенных органов.

М.В. Калинин предложил определение, в соответствии с которым "таможенные платежи - это система платежей, установленных законодательством, взимаемых таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу в целях защиты национального производства и пополнения бюджетной системы" [(e) 14]. В этом определении не упомянута большая часть существенных признаков таможенных платежей.

Представляет интерес определение, предложенное еще в 1998 г. В. Кулешовым, который отмечал, что "таможенные платежи - налоги и сборы, взимаемые таможенными органами в соответствии с

Таможенным кодексом и Налоговым кодексом Российской Федерации. Таможенные платежи являются федеральными налогами и сборами" [(е) 19]. Полагаем, что ценность подхода, лежащего в основе этого определения, состоит в том, что обозначены границы режима регулирования, т.е. необходимость использовать подходы, применяемые для фискальных платежей (налоги и сборы). Кроме того, отмечается, что администрирование, в том числе контроль уплаты, осуществляют таможенные органы. Последнее очень важно при выработке политики, касающейся указанного администрирования, с учетом того, что хотя оно и предполагает контроль со стороны таможенных органов, однако такой контроль не тождествен налоговому контролю, значит, процедуры, в рамках которых проводится контроль, не могут их копировать несмотря на то, что должны опираться на базовые подходы налогового контроля.

Представляется, что данное определение в значительной степени соответствует сущности таможенных платежей, но с учетом дискуссионности термина "взимаемые", поскольку в таможенном обложении действует принцип, согласно которому в большинстве случаев уплата осуществляется плательщиком самостоятельно. Кроме того, необходимо принимать во внимание изменения, связанные с началом функционирования с 2010 г. Таможенного союза и формированием системы регулирования, опирающейся в значительной степени на наднациональные документы, а также отменой Таможенного кодекса РФ [(а) 25].

Можно предположить, что отсутствие официального определения таможенных платежей, отражающего их экономико-правовую сущность, обусловило неоднозначное понимание места таможенных платежей как единой категории и отдельных их видов в доходах бюджетной системы. Например, начиная с 2005 г. такие виды таможенных платежей, как таможенные пошлины и таможенные сборы стали рассматриваться в качестве неналоговых доходов федерального бюджета [(а) 19].

Постановка таможенных пошлин и сборов, имеющих большую часть признаков соответственно налогов и сборов, в один ряд с доходами от продажи государственного имущества представляется методологической ошибкой. Однако аналогичные подходы получили распространение и в бюджетной классификации. Так, в "доходы от внешнеэкономической деятельности" включены как доходы от таможенных пошлин и сборов, так и доходы от реализации государством на экспорт урана [(б) 10, (б) 11].

Формально можно говорить о том, что бюджетная классификация "права", поскольку поступления от таможенных пошлин и сборов действительно обусловлены ВЭД, без которой подобных доходов быть не может. Однако в указанную подгруппу доходов с такими же основаниями могли бы быть включены уплачиваемые в составе таможенных платежей НДС и акцизы. Эти налоги, уплачиваемые при ввозе в Россию товаров, отличаются от таможенных пошлин правилами определения налоговой базы, ставками, перечнями облагаемых товаров, однако экономически, логически и юридически эти платежи различаются незначительно [(е) 24].

Объединение в составе доходов от ВЭД поступлений, которые государство получает от уплаты участниками внешней торговли фискальных платежей (таможенных пошлин и сборов), и доходов от участия во внешней торговле самого государства (экспорт урана) может вести к формированию в бюджетной отчетности структурно некачественной информации.

Отсутствие установленного законодательством определения таможенных платежей, а также признаков, позволяющих идентифицировать таможенные платежи как единую категорию в бюджетной классификации, затрудняет формирование единых методологических подходов к оценке удельного веса доходов от таможенных платежей в общем объеме доходов федерального бюджета. При этом важно учитывать, что не вполне корректно в качестве квалифицирующего таможенные платежи признака делать акцент на признаке "**администрирование таможенными органами**", поскольку таможенная служба администрирует и доходы, не относящиеся к таможенным платежам: суммы за приобретение акцизных марок, доходы от реализации имущества, штрафы [(б) 10, (б) 11]. В связи с этим высказываются мнения о возможности использовать понятие "таможенные доходы", которое шире понятия "таможенные платежи" [(е) 20].

Представляется правильным мнение Т.Н. Трошкиной о необходимости различать эти понятия, поскольку из приведенного в бюджетной классификации перечня доходов, контроль за которыми осуществляет таможенная служба, видно, что в него включены разные по своей экономической и правовой природе составляющие [(е) 36].

Однако сложно согласиться с приводимым этим же автором мнением, что таможенные доходы - это таможенные платежи и некоторые другие доходы, получаемые **во внешнеторговой сфере в результате деятельности таможенных органов**. Доходы от таможенных платежей формируются не во внешнеторговой сфере, а в налогообложении этой сферы, в результате деятельности участников внешней торговли товарами, которая в соответствии с налоговым и таможенным законодательством подлежит обложению таможенными платежами, соответственно участники ВЭД выступают в качестве плательщиков таможенных платежей. Таможенные же органы уполномочены проводить администрирование, в том числе контроль за их уплатой.

С учетом изложенного в качестве таможенных платежей официально будут рассматриваться [(а) 5] таможенные пошлины и сборы, НДС и акцизы, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную

территорию Таможенного союза, уплату которых контролируют таможенные органы.

Налогообложение внешней торговли товарами не ограничивается сферой таможенных платежей. Существуют две группы ситуаций, связанных с налогообложением внешней торговли товарами, но не имеющих отношения к таможенным платежам.

Первая группа охватывает ситуации, при которых товар реализуется за рубежом, налогоплательщик имеет право на ставку НДС 0% [(а) 21] и на освобождение от обложения акцизами [(а) 21]. Когда налогоплательщик не может документально подтвердить право воспользоваться указанными положениями, он должен исчислить НДС и акцизы по обычным налоговым ставкам. Расчет и уплата косвенных налогов проводятся в данном случае, хотя и в связи с внешней торговлей товарами, но в рамках обычных налоговых отношений и не в составе таможенных платежей.

Вторая группа связана со случаями, когда товары ввозятся в Российскую Федерацию с территории Республики Беларусь и Республики Казахстан, т.е. государств, образовавших вместе с Россией Таможенный союз. Как уже отмечалось, сам по себе вопрос обоснованности квалификации таких операций как внешней торговли товарами в настоящее время неоднозначен.

Однако модель обложения НДС и акцизами импорта товаров, ввозимых в Россию с территории других государств - участников Таможенного союза, предусматривает уплату этих налогов не в составе таможенных платежей, а самостоятельно налогоплательщиками, которые ввезли товары, поскольку такие товары не помещаются под определенную таможенную процедуру (режим) и таможенный контроль отсутствует [(а) 11], [(а) 12]. В отношении подобного рода операций также можно говорить о том, что фактически НДС и акцизы уплачиваются хотя и в связи с налогообложением внешней торговли, но не в составе таможенных платежей.

Глава 9. ТАМОЖЕННЫЕ ПЛАТЕЖИ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ

Из современной системы налогов и сборов в России исключены такие виды таможенных платежей, как таможенные пошлины и таможенные сборы, поступления от которых стали рассматриваться в качестве неналоговых доходов федерального бюджета [(а) 19]. При обсуждении этой инициативы предлагаемые изменения были позиционированы как технические, следовательно, не затрагивающие основы складывающихся при уплате указанных платежей взаимоотношений государства и плательщиков.

Однако эти решения "представляются небесспорными вследствие следующих соображений. Статус налога, определенный Налоговым кодексом, обязывает установить элементы налогообложения, обеспечивается обязательность уплаты, единые требования. Статус платежа нередко приводит к уклонению от его уплаты, значительной разнице в размерах платежей при фактически равных исходных позициях плательщиков" [(е) 39]. Кроме того, любой платеж, перечисляемый в доходную часть бюджетной системы, должен относиться к какой-нибудь группе платежей: фискальные платежи (налоги и сборы), платежи, перечисляемые в рамках гражданско-правовых отношений, санкции. Неправильная квалификация различных платежей государству часто связана с попытками установить платежи по существу фискального характера, "замаскировав" их применением определенных гражданско-правовых средств [(е) 2].

С учетом приведенных точек зрения решение о придании таможенным пошлинам и таможенным сборам нового статуса, точнее, лишения их статуса, соответственно налогов и сборов вызывает большие сомнения. Причина - несоответствие этого шага ни теоретическим основам налогообложения, ни установленным Конституцией РФ и другими законодательными актами принципам формирования российской налоговой системы.

Большая часть высказываемых мнений сводится к тому, что по своему сущностному характеру таможенные пошлины и таможенные сборы фактически полностью соответствуют определениям терминов "налог" и "сбор", сформулированным в ст. 8 НК РФ. Так, таможенная пошлина - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства. Иначе говоря, таможенная пошлина обладает признаками налога, которые приведены в его официальном определении. Имеет таможенная пошлина и признаки налога, разработанные в теории: императивность, индивидуальная безвозмездность, уплата в целях финансового обеспечения деятельности государства, абстрактность, относительная регулярность и др. [(е) 23].

Таможенные сборы за таможенные операции (до 2011 г. - за таможенное оформление) и таможенное сопровождение представляют собой обязательные платежи, уплата которых является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными (в данном случае таможенными) органами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений. Таким образом, указанные сборы обладают общими характеристиками сбора, отраженными в п. 2 ст. 8 НК РФ.

Этим платежам присуща большая часть элементов налогообложения, которые сформулированы

теоретически и установлены законодательно в ст. 17 НК РФ, за исключением налогового периода. Его отсутствие обусловлено спецификой элемента "порядок и сроки уплаты", связанной с особенностями таможенного обложения в России в части сроков уплаты таможенных платежей. Уплачиваемые в составе таможенных платежей НДС и акцизы, налоговый статус которых не подвергается сомнению, также перечисляются в бюджет не по итогам налогового периода, а в сроки, определение которых связано с перемещением товаров через таможенную границу либо иными обстоятельствами, обуславливающими возникновение налоговых обязанностей.

Другим аргументом в пользу того, что таможенные пошлины и сборы должны рассматриваться как часть системы налогов и сборов, служат базирующиеся на принципах единства и определенности налоговой системы положения Конституции РФ, в соответствии со ст. 57 которой "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы" [(а) 1]. Как следует из этого, в сфере государственно-властных отношений, призванных обеспечивать финансовую основу выполнения государством своих функций, к числу которых относятся и отношения, связанные с уплатой таможенных платежей, могут существовать только два вида обязательных фискальных платежей: налоги и сборы.

Любые платежи, как бы они ни назывались, если они должны уплачиваться государству либо как обязательные и индивидуально безвозмездные, либо обязательная уплата которых - одно из условий совершения государственными органами в отношении плательщиков юридически значимых действий, относятся к фискальным платежам и соответственно представляют собой или налоги, или сборы. Уплата других обязательных фискальных платежей Конституцией РФ не предусмотрена.

Все остальные платежи государству должны носить гражданско-правовой или какой-либо иной характер (например, средства, полученные в результате применения мер ответственности). Следовательно, в целях формирования оснований для уплаты таможенных пошлин и сборов как платежей, не соответствующих законодательно установленным определениям терминов "налог" или "сбор", политика государства должна быть направлена на то, чтобы указанные платежи приобрели гражданско-правовой характер. Однако для этого существует несколько фундаментальных ограничений.

Поскольку речь идет о гражданско-правовых отношениях, важно, чтобы механизм этих отношений не противоречил гражданскому законодательству, в котором зафиксированы такие принципы, как равенство участников отношений, свобода договора, добровольность приобретения и осуществления гражданских прав и обязанностей [(а) 20]. Совершенно очевидно, что подобные принципы не могут применяться в отношениях между **участниками ВЭД** (плательщиками таможенных пошлин и сборов, подконтрольными лицами) и **таможенными органами** (государственными органами, уполномоченными осуществлять контроль), которые имеют классический государственно-властный характер.

Вообще по сборам за таможенные операции обосновать характер действий таможенных органов как услуги можно - такие попытки в последние годы предпринимаются. При этом приводятся аргументы, согласно которым реализацию таможенными органами своих функций следует рассматривать как "услуги", якобы оказываемые подконтрольным лицам. Гораздо сложнее ситуация с таможенными пошлинами. Один из "возможных" аргументов в пользу того, что пошлина представляет собой плату за "услуги", предоставляемые государством участникам ВЭД, приведен Т.Н. Трошкиной со ссылкой на В. Петти. "Таможенные пошлины - это сборы или налоги с товаров, вывозимых из владений государя или ввозимых в них. Я не могу хорошо уяснить себе, каковы те естественные основания, в силу которых пошлины должны уплачиваться государю, как при ввозе, так и при вывозе; имеются, по-видимому, все же некоторые основания уплаты ему за разрешение вывозить определенные продукты, в которых другие страны нуждаются. Я поэтому полагаю, что пошлины являлись вознаграждением, уплачиваемым государю за защиту провоза товаров, как в страну, так и из страны от пиратов, и я считал бы это действительно правильным, если бы государь был обязан тратить большие средства с этой целью" [(е) 29, (е) 36].

Можно предположить, что о таможенной пошлине как о вознаграждении В. Петти говорил лишь в самом общем экономическом смысле. В этом отношении все налоги - плата за деятельность государства, подразумевающая выполнение им своих публичных функций.

В современных экономических и правовых отношениях изменить налоговую политику таким образом, чтобы таможенная пошлина из фискального платежа налогового характера стала платежом государству за обеспечиваемую им защиту от пиратов, непросто. Анализ мнений ученых подтверждает сомнения в правильности принятого решения об исключении таможенных пошлин и сборов из системы налогов и сборов: в налоговом характере таможенной пошлины не сомневается большинство как дореволюционных, так и советских и современных российских специалистов [(е) 38].

К.Н. Лодыженский, высказывая идеи, похожие на приведенную точку зрения В. Петти, предположил, что "мыт (таможенная пошлина) - это не только сбор с товаров и торговли, а еще и сбор за покровительство, оказываемое купцам, своего рода гарантия соблюдения порядка в торговле" [(е) 21].

И.И. Янжул, известный как ученый, который внес важный вклад в теорию таможенной пошлины, писал о ней, как о "первом, самом старом косвенном налоге" [(е) 41]. Янжул задается вопросом: "к какой категории налогов (прямые или косвенные) следует отнести таможенную пошлину" [(е) 41]?

Видом косвенных налогов считали таможенную пошлину и некоторые специалисты советского периода. Так, С.А. Котляровский, определяя природу таможенной пошлины, отмечал, что она "по существу, несомненно, является видом косвенных налогов" [(e) 17].

Большинство современных ученых также придерживаются мнения, что таможенная пошлина является налогом.

В.Г. Пансков, рассматривая классификационные признаки налогов, в качестве примеров косвенных налогов назвал НДС, акцизы и таможенные пошлины [(e) 23], [(e) 25].

Говоря о природе таможенной пошлины, авторы работы "Федеральные налоги и сборы с организаций" обращали внимание на то, что "таможенная пошлина обладает основными налоговыми характеристиками [(e) 39]".

Аргументированный взгляд на таможенную пошлину как на разновидность налоговых платежей содержится в исследованиях А.Н. Козырина и Т.Н. Трошкиной [(e) 16], [(e) 35], [(e) 37].

Обосновывая налоговую природу таможенной пошлины, большинство современных специалистов (Л.И. Гончаренко, А.Н. Козырин, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков, Т.Н. Трошкина) делают акцент на следующих присущих таможенной пошлине признаках налога:

1) **ее уплата имеет обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением;**

2) **она не представляет собой плату за предоставленные услуги и взыскивается без встречного удовлетворения;**

3) **поступления от таможенных пошлин не могут предназначаться для финансирования конкретных государственных расходов;**

4) **правила уплаты таможенных пошлин исключают возможность договариваться с государством по различным вопросам их уплаты, как это принято в гражданских отношениях.**

Таким образом, заслуживает внимания вывод, сделанный Т.Н. Трошкиной: "Вопреки собственному названию таможенная пошлина имеет не пошлинную <1>, а налоговую природу, являясь разновидностью косвенного налога, которым облагается трансграничный оборот товаров" [(e) 35], [(e) 38]

<1> То есть не "сборовую" природу.

Представляет несомненный интерес анализ позиций специалистов, отстаивающих неналоговый статус таможенных пошлин.

Большая часть сформулированных мнений основана на том, что таможенные пошлины относятся к фискальным взиманиям, т.е. в любом случае находятся в рамках платежей, на которые распространяется действие ст. 57 Конституции РФ. Так, М.В. Калинин, считая, что таможенная пошлина занимает особое место среди фискальных платежей, полагает, что ее уплата связана с предоставлением государством лицу права переместить товар через таможенную границу, значит, от налогов таможенную пошлину отличают возмездный характер, нерегулярность, возможность делегирования права ее уплаты любым заинтересованным лицам, отличие же от сборов состоит в отсутствии эквивалентного характера [(e) 14].

Похожей позиции придерживается Т.Е. Гварлиани, которая, указывая на такие фискальные признаки таможенной пошлины, как обязательность, императивность, законодательную определенность, считает, что таможенная пошлина представляет собой плату за получение права провоза через таможенную границу [(e) 4].

О.Ю. Бакаева, обосновывая возмездный, по ее мнению, характер таможенной пошлины, отмечает, что фактически этот платеж - плата за предоставление таможенными органами возможности перемещать грузы через таможенную границу [(e) 1].

В отношении высказанных подходов можно обратить внимание на спорные аспекты, искажающие в том числе представление о роли таможенных органов как органов, уполномоченных осуществлять контроль, в государственном регулировании внешнеторговой деятельности.

1. Возможность ведения внешней торговли основана на конституционном праве на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной экономической деятельности [(a) 1]. Поскольку внешняя торговля в большинстве случаев представляет собой вид предпринимательской деятельности, очевидно, что возможность перемещения товаров через таможенную границу гарантировано Конституцией РФ, а не предоставляется таможенными органами.

2. Любые виды хозяйственной деятельности, как предпринимательской, так и некоммерческой, сопровождаются разными формами государственного регулирования, которые предполагают возложение на участников деятельности определенных обязанностей, а на уполномоченные государственные органы - функции проверки выполнения этих обязанностей. Необходимость уплаты не только таможенных пошлин, но и других видов таможенных платежей находится в рамках приведенного подхода.

В целом же в отношении позиций, с помощью которых обосновывается неналоговый статус таможенных пошлин, можно обратить внимание на попытки квалифицировать таможенную пошлину как возмездный платеж за право перемещать товары через таможенную границу. В этой позиции сразу же возникает следующее противоречие. Поскольку основания для возникновения обязанности по уплате в составе таможенных платежей таможенных пошлин, НДС и акцизов в значительной степени одинаковые, получается, что НДС и акцизы, уплачиваемые при ввозе товаров, также можно рассматривать как плату за право ввоза, что является, конечно, весьма спорным выводом.

Необходимо принимать во внимание следующее: в сфере таможенных отношений существует необходимость выпуска товаров (т.е. юридически значимые действия), которые не производятся таможенными органами без уплаты таможенных платежей, поэтому можно заключить - все таможенные платежи (не только таможенная пошлина, но и НДС, и акцизы) обладают признаками сборов, что не дает оснований не квалифицировать их как налоги. Высказываемое в последние годы мнение о неналоговом характере таможенных пошлин можно считать попыткой сформировать теоретическую базу для необоснованного решения о выведении этих платежей из состава налогов.

Сторонникам неналогового статуса таможенных пошлин хотелось бы ответить словами К.А. Сасова, справедливо отмечающего, что если следовать "неналоговой концепции" таможенных пошлин как платы за право перемещения через границу, то неналоговыми платежами можно признать все налоги: налог на прибыль - это плата за право получать прибыль, НДС - плата за право реализации [(e) 32].

Развивая мнение К.А. Сасова, добавим, что абсолютно все налоги "целесообразно" рассматривать как плату государству за право ведения предпринимательской деятельности, ведь если организация или индивидуальный предприниматель примет решение не уплачивать налоги, заниматься предпринимательской деятельностью это лицо не сможет. Очевидно, что при современных представлениях о построении и функционировании налоговых систем такого рода вывод не выдерживает критики.

Решение о том, что таможенные пошлины и сборы не должны входить в систему налогов и сборов, как уже отмечалось, принималось как техническое, связанное со вступлением России в ВТО, следовательно, не затрагивающее основ взаимоотношений государства и налогоплательщиков. Однако вопрос этот не технический, так как в данном случае мы имеем дело с принципиальными вопросами "наполнения" системы налогов и сборов и завершенности формирования налоговой системы в целом. Для лучшего понимания возможных последствий, связанных с анализируемым решением, рассмотрим мнения об этих последствиях. Так, С.Г. Пепеляев обращает внимание на то, что уплата государству иных, помимо налогов и сборов, обязательных платежей (за исключением штрафных санкций) Конституцией РФ не предусмотрена. В связи с этим при исключении таможенной пошлины и таможенных сборов из системы налогов и сборов возникает неопределенность в вопросе о том, имеются ли основания для взимания данных платежей. Таможенная пошлина и таможенные сборы соответствуют понятиям "налог" и "сбор", определение которых содержится в ст. 8 НК РФ. Согласно НК РФ ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать платежи, обладающие установленными признаками налогов или сборов, но не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. Значит, в случае исключения таможенных пошлин и сборов из системы налогов и сборов появляются аргументы в пользу того, что на организации и физических лиц не может быть возложена обязанность уплачивать данные платежи [(в) 3]. Если учитывать приведенное мнение, появляются сомнения в необходимости уплаты таможенных пошлин и сборов как не имеющей законного основания.

О другом не менее важном возможном последствии пишет В.Г. Пансков. Он полагает, что лишение платежа традиционного налогового статуса снимает необходимость установления режима регулирования, характерного для налоговых платежей, в том числе требование о четком законодательном установлении всех элементов обложения. Это неизбежно создает опасность формирования "размытой" нормативной базы с неточностями и противоречиями, что усложняет контроль и дает возможность минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи [(e) 26].

Таким образом, ситуация, когда в отношении таких платежей, как таможенные пошлины и сборы, правила уплаты формируются без соблюдения подходов, выработанных в налоговых отношениях, создаются условия для неопределенностей, которые, как правило, ведут к возникновению конфликтов и обращению их участников в суды. Для плательщиков же, у которых нет возможности либо готовности защищать свои интересы в судах, последствия отмеченных неопределенностей могут оказываться достаточно болезненными в связи со следующим.

Хотя законодательно установлено, что таможенные органы имеют права и несут обязанности налоговых органов [(a) 21], на практике возможности таможенных органов существенно отличаются от возможностей налоговых органов. Основная причина в том, что таможенный контроль товаров, их обложение таможенными платежами и выпуск как действие таможенных органов, разрешающее использовать товары в соответствии с условиями заявленной таможенной процедуры [(a) 5],

взаимосвязаны. В случае несогласия с требованиями таможенных органов или с их трактовкой норм законодательства участник ВЭД оказывается перед выбором: обратиться в суд или возникнут проблемы с выпуском товаров.

Вообще некоторые документы, касающиеся уплаты таможенных платежей, не имеют официального статуса, не регистрируются Минюстом России, т.е. фактически не существуют. Оспаривать в суде сами документы, официально не имеющие характера нормативных предписаний, а не конкретные действия таможенных органов достаточно сложно. Тем не менее они исполняются сотрудниками таможен [(e) 31].

Таким образом, рассмотренные особенности государственной политики в сфере таможенных платежей, связанные с выведением таможенных пошлин и таможенных сборов из системы налогов и сборов, свидетельствуют о том, что формирование налоговой системы не завершено. Более того, недостаточно изучен вопрос о том, должны ли все платежи, обладающие сущностными признаками фискальных сборов, регулироваться исключительно НК РФ.

В последние годы получил распространение следующий подход, поддержанный Конституционным Судом РФ: сборы, как и налоги, являются платежами публичного характера, уплачиваемым в бюджет в силу установленной законом обязанности. Платежи, представляющие собой по сути фискальные сборы несмотря на то, что их перечень в НК РФ не является исчерпывающим, не должны выводиться из сферы действия ст. 57 Конституции РФ и развивающих ее позиций КС РФ об условиях установления налогов и сборов, конкретизированных в законодательстве применительно к сборам, в частности в п. 3 ст. 17 НК РФ [(r) 1] - [(r) 5].

Приведенное мнение Конституционного Суда РФ о возможности установления сборов вне перечней, определенных НК РФ, но с соблюдением предусмотренных им условий установления сборов на первый взгляд не представляется полностью обоснованным. В связи с этим заслуживает внимания мнение, касающееся упорядочения существующих в нашей стране платежей, по своей сути соответствующих определению термина "сбор". Значительная часть таких платежей НК РФ не предусмотрена. Учитывая большое количество сфер деятельности, в которых применяются платежи, похожие на сборы, предложено ограничить круг вопросов, регулируемых НК РФ, отношениями, возникающими только при уплате налогов. Для сборов, большая часть которых сегодня в любом случае НК РФ не регулируется, следует принять специальный рамочный закон, определяющий порядок, принципы, условия их установления и уплаты [(e) 24].

Поскольку государство не только устанавливает определенный перечень обязательных платежей, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу, но и формирует особую сферу их регулирования как единой категории, для лучшего понимания категории таможенных платежей как части налоговой системы целесообразно использовать термин "таможенное обложение".

Некоторые специалисты для комплексной характеристики системы отношений, возникающей при уплате таможенных платежей, в том числе их регулирования, предлагают термин "таможенное налогообложение". Так, по мнению Н.В. Милякова, под таможенным налогообложением следует понимать "отношения, складывающиеся между лицами, признаваемыми налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через границу РФ, определяемыми в соответствии с ТК РФ, с одной стороны, и таможенными и налоговыми органами - с другой, по поводу исчисления и уплаты таможенных налогов" [(e) 22].

Данное определение представляется корректным. Однако нужно учитывать, что не все таможенные платежи относятся к налогам в соответствии как со своим правовым статусом (таможенная пошлина), так и с экономической сущностью (таможенные сборы). В связи с этим в приведенном определении вместо термина "таможенные налоги" более точным был бы официальный термин "таможенные платежи", а вместо термина "таможенное налогообложение" более корректно использовать понятие "таможенное обложение".

Для понимания обоснованных границ регулирования таможенных платежей и таможенного обложения используем предлагаемый Д.В. Винницким подход, согласно которому предложено понятие "фискальное взимание" в качестве объединяющего налоги и сборы на основе их сущностных признаков: уплата в пользу государства, безвозмездность (или неэквивалентность), обязательность, отсутствие характера санкции за правонарушение [(e) 2].

При изучении государственной политики в отношении таможенных платежей считаем правильным исходить из сформулированной этим автором точки зрения, касающейся взаимосвязи между тремя терминами: "фискальное взимание", "налог" и "сбор". По его мнению, между ними должна существовать следующая взаимосвязь. Понятие "фискальное взимание", будучи фундаментальной категорией налогообложения, призвано в целом очерчивать границы режима регулирования налогов и сборов. Вместе с тем из содержания категории "фискальное взимание" не вытекает, что любой институт, отвечающий признакам этой категории, нужно расценивать как легитимный. В соответствии с российскими конституционными принципами фискальные взимания возможны лишь в двух формах: налог и сбор [(a) 1]. Если же установлен принудительный платеж, отвечающий признакам фискального, но не

являющийся налогом или сбором, то в данном случае велика вероятность того, что мы имеем дело с незаконным фискальным взиманием [(e) 2].

Таким образом, при изучении государственной политики в сфере таможенных платежей необходимо исходить из того, что любые виды платежей в пользу государства с учетом их существенных признаков могут относиться либо к фискальным взиманиям, следовательно, их регулирование должно основываться на принципах, характерных для регулирования налогов и сборов, либо к иным группам платежей, получаемых государством: поступления от участия публично-правовых образований в гражданско-правовых отношениях, платежи в виде санкций.

Таможенные платежи как единую категорию и отдельные их виды следует рассматривать только в качестве фискальных взиманий, поскольку они уплачиваются в связи с ведением определенной деятельности (внешней торговли товарами), обладают названными признаками фискальных взиманий, для отношений по их уплате не характерны признаки санкций либо платежей в гражданско-правовых отношениях: равенство сторон, возможность договариваться по вопросам размера, оснований, сроков и других элементов обложения [(e) 22].

Кроме того, важно разграничивать понятия "таможенные платежи (система таможенных платежей)" и "таможенное обложение (система таможенного обложения)". При этом может быть использован подход, применяемый при обосновании различий терминов "система налогов и сборов" и "налоговая система", согласно которому понятие "налоговая система", как и система таможенного обложения, не может исчерпываться только видами обязательных платежей. Это и "совокупность принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществление контроля, а также привлечения к ответственности за нарушение законодательства" [(e) 6], [(e) 30].

Глава 10. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

Современная система таможенного обложения начала формироваться в нашей стране до принятия Конституции РФ и за несколько лет до введения в действие части первой НК РФ. Для реализации закрепленных в этих законодательных актах принципов построения налоговой системы потребовались изменения и в регулировании таможенных платежей. Об их необходимости свидетельствовал, в частности, подготовленный во второй половине 1990-х гг. Классификатор, который состоял из 38 видов таможенных платежей [(б) 13]. Знакомство с Классификатором позволяет обратить внимание на то, что в нем названы платежи, которые хотя и были объединены в рамках термина "таможенные платежи", но имели разные экономическую сущность и правовой статус. Например, помимо фискальных платежей (налогов и сборов), в Классификатор были включены такие платежи, как средства от реализации конфискатов, плата за информирование и консультирование, штрафы.

Произошедшие в дальнейшем изменения в таможенном обложении были направлены в том числе на то, чтобы часть таможенных платежей, относящаяся к фискальным платежам, т.е. являющаяся налогами или сборами, регулировалась либо налоговым законодательством, либо согласно принципам, принятым в налогообложении. Другие же платежи, уплачиваемые в рамках иных отношений между плательщиками и государством, регулировались бы гражданским и иными видами законодательства. Данное направление следует рассматривать как часть общей задачи государства, связанной с упорядочением разных сфер регулирования, касающихся платежей, которые перечисляются в пользу государства и муниципальных образований, в том числе налоговой системы.

Таким образом, после принятия и введения в действие НК РФ была сделана попытка "встраивания" в налоговую систему таможенных платежей, имеющих признаки налогов или сборов и соответственно представляющих собой фискальные платежи.

Однако первоначально предусмотренные подходы, зачастую ориентированные на механический перенос правил уплаты и контроля таможенных платежей в НК РФ без достаточного учета особенностей таможенного обложения, создали предпосылки для обоснования другого направления развития государственного регулирования таможенных платежей. Это направление смогло получить развитие не только благодаря продолжению налоговой реформы, но и в рамках начавшейся в 2004 г. административной реформы, работы над Таможенным кодексом РФ 2003 г. [(а) 26], достижения заявленной цели вступления России в ВТО и в связи с вытекающей из этого необходимостью привести национальное законодательство в соответствие с соглашениями ВТО.

Необходимо принимать во внимание, что меры, направленные на вступление в ВТО, в том числе изменения законодательства, осуществлялись при отсутствии официальных переводов этих соглашений, что в значительной степени обусловило неоднозначное понимание их положений, в том числе со стороны ведомств, уполномоченных в области нормативного правового регулирования таможенных платежей. В связи с этим существуют опасения, что политика в области таможенного обложения направлена не столько на интеграцию России в мировую экономику, сколько на создание особой системы регулирования, существенно отличающейся от подходов, выработанных в теории

налогообложения, и основанных на них принципов формирования налоговой системы нашей страны.

В последние годы все чаще высказывается мнение о том, что одна из главных проблем современной налоговой политики России состоит в недостаточном использовании при ее формировании налоговой теории, игнорировании принципов этой теории, а зачастую просто в недостаточности систематических теоретических знаний о налогах. Так, В.Г. Пансков отмечает, что, "имея относительную самостоятельность, налоговая политика должна строиться на основе научной теории налогов. Без этого она становится схоластичной, развивается стихийно, методом проб и ошибок" [(е) 25].

Результатом такого "развития", по мнению И.В. Горского, могут быть взгляды относительно налогов, выражающиеся "в оригинальных налоговых новациях и не отвечающих реальностям идеях. Речь идет о таких факторах, как маргинальные веяния и популистско-пропагандистские практические решения" [(е) 8]. С.Г. Пепеляев, говоря о проблемах налогового администрирования, также в качестве одной из причин этого называет недостаток систематических знаний о налогах [(е) 28].

Полагаем, что это в значительной степени обусловило сформулированную В.Г. Пансковым проблему: "До настоящего времени не решены многие принципиальные теоретические и практические вопросы налогообложения" [(е) 24].

Поскольку среди установленных видов таможенных платежей преобладают фискальные платежи, а значит, систему таможенного обложения следует рассматривать как часть налоговой системы, ряд нерешенных вопросов налогообложения связан со сферой таможенных платежей. Вместе с тем некоторые проблемы таможенного обложения вызваны неоднозначностью общих вопросов формирования налоговой системы.

Среди мер налоговой политики в сфере таможенного обложения наиболее важными представляются:

- принятие и введение в действие с 2004 г. до конца 2010 г. Таможенного кодекса РФ, в котором был специальный раздел, посвященный таможенным платежам;

- принятие решений, которые, по сути, наделили таможенную службу возможностями, не характерными для выполнения уполномоченным ведомством функций контроля за уплатой фискальных платежей;

- "выведение" с 2005 г. таможенных пошлин и таможенных сборов из системы налогов и сборов без изменения сущностного характера этих платежей;

- формирование новой системы государственного регулирования таможенных сборов;

- начало функционирования с 2010 г. Таможенного союза между Россией, Белоруссией и Казахстаном.

В теории налогообложения А. Смит, А. Вагнер, Н.И. Тургенев и другие ученые сформулировали принципы, которые призваны обеспечивать сочетание интересов государства и налогоплательщиков. Как отмечает В.Г. Пансков, "разработанные в XVIII - XIX вв. и уточненные в XX в... принципы налогообложения в настоящее время сформулированы в определенную систему" [(е) 27], включающую в себя экономические, организационные и юридические принципы.

Рассмотрим некоторые направления администрирования таможенных платежей с точки зрения теоретических принципов налогообложения. Необходимо отметить, что авторы настоящего учебного пособия не ставили себе цель детально описать и проанализировать все вопросы, касающиеся таможенного обложения. Поскольку это учебное пособие, акцент сделан на наиболее принципиальных проблемах, связанных с администрированием таможенных платежей, понимание природы которых необходимо специалистам в области налогообложения.

10.1. Нормативное правовое регулирование в сфере таможенного обложения

При изучении системы нормативного правового регулирования таможенного обложения необходимо учитывать то, что в отличие от традиционных налоговых отношений в данной сфере формирование системы регулирования в значительной степени обусловлено следующими принципиальными особенностями.

1. Поскольку по своей сущности таможенное обложение относится и к налоговым, и к таможенным правоотношениям, необходимо разграничить регулирование таким образом, чтобы нормативное обеспечение части вопросов находилось в рамках налогового, а части - в рамках таможенного законодательства.

2. С 2010 г. начал деятельность трехсторонний Таможенный союз, создание которого предусматривает, что часть вопросов регулируется на наднациональном уровне, а часть - на национальном.

3. Реализация целей, связанных с международной интеграцией России в таможенной сфере, предполагает соответствие нормативного правового регулирования положениям международных документов, принятых в рамках Всемирной торговой организации (World Trade Organization, WTO) и

Всемирной таможенной организации (World Customs Organization, WCO).

Очевидно, что учет при создании системы регулирования особенностей, связанных с каждым из перечисленных пунктов, - достаточно сложная задача, поскольку одни и те же решения в рамках этих направлений могут рассматриваться по-разному и соответственно предусматривать разные подходы к регулированию.

Пример 10.1. Принимается решение об установлении льгот по уплате ввозной таможенной пошлины в виде тарифных преференций при ввозе товаров, происходящих из развивающихся стран.

В рамках подходов, принятых в налоговой системе, такое решение представляет собой налоговую льготу для импортера товаров. Следовательно, при установлении такой льготы должны соблюдаться базовые подходы, принятые для других налоговых льгот: установление исключительно законом, обсуждение экономической обоснованности предоставления импортеру права уплачивать таможенную пошлину, исчисленную по льготной пониженной ставке, оценка бюджетных потерь, связанных с предоставлением льготы, результатов, которые получены в результате действия льготы, и т.д.

С точки зрения международных организаций, подобная мера может рассматриваться главным образом как инструмент стимулирования развития внешней торговли развивающихся стран, что не предполагает необходимости соблюдать названные требования.

Таким образом, принимая решения, аналогичные рассмотренным в приведенном примере, важно учитывать, что решения такого рода хотя, возможно, и "стимулируют" внешнюю торговлю развивающихся стран, но по своей сути являются налоговой льготой, предоставляемой импортерам соответствующих товаров. В целом же можно констатировать, что отмечаемые другими специалистами недостатки системы нормативного регулирования таможенного обложения часто вызваны объективными обстоятельствами, связанными с необходимостью одновременно соблюдать все перечисленные требования, что на практике достаточно сложно. Каждое из перечисленных требований ввиду их важности требует более подробного анализа.

Разграничение налогового и таможенного законодательства по вопросам таможенного обложения

В настоящее время для разграничения налогового и таможенного законодательства по вопросам таможенного обложения в законодательстве используется следующий подход.

В соответствии со ст. 2 НК РФ к отношениям, связанным с таможенным обложением, а именно "к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим (то есть Налоговым) Кодексом".

При этом согласно п. 4 ст. 4 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации" "если иное не установлено таможенным законодательством Таможенного союза, к отношениям по взиманию и уплате таможенных платежей, относящихся к налогам, законодательство Российской Федерации о таможенном деле применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах".

На первый взгляд подобное разграничение налогового и таможенного законодательства в отношении регулирования вопросов таможенного обложения должно вызывать удивление, поскольку приоритет налогового либо таможенного законодательства и смысл такого разграничения в данном случае не очевидны: **таможенное законодательство действует в части, неурегулированной законодательством о налогах и сборах, которое, в свою очередь, в общем случае регулирует отношения в области таможенного обложения не должно.**

Однако обратим внимание на то, что для лучшего понимания смысла предложенного законодателем разграничения принципиальное значение имеют слова "если иное не предусмотрено". Получается, что нормы НК РФ по отношению к вопросам, касающимся таможенного обложения, действуют не автоматически, а применяются в том случае, если та или иная статья НК РФ содержит положение, позволяющее однозначно заключить, что эта норма применяется по отношению к таможенным платежам.

Если же какая-нибудь норма, касающаяся таможенных платежей, приведена в налоговом законодательстве, но аналогичный вопрос по-другому регулируется таможенным законодательством Таможенного союза, то должны применяться международные нормы [(a) 1] при условии, конечно, прохождения ими всех законодательно установленных процедур, связанных с их введением в действие [(a) 23].

На практике описанный подход может вызывать спорные ситуации.

Пример 10.2. Плательщик таможенных платежей (налогоплательщик) - участник ВЭД, планирующий ввоз товаров, выяснил, что между другими налогоплательщиками, ввозящими аналогичные товары, и Федеральной таможенной службой происходят конфликты, связанные с разным пониманием норм законодательства, касающихся НДС при ввозе товаров. Об этом, в частности, свидетельствовали судебные дела, а также подзаконные акты, которые, по мнению налогоплательщика, не позволяют ему воспользоваться, например, законодательно установленной для таких товаров льготой, поскольку определяют требования и ограничения, не предусмотренные законодательством.

В подобной ситуации налогоплательщик, естественно, заинтересован в том, чтобы обратиться в Минфин России и получить соответствующее разъяснение по спорному случаю, которой касается "ввозного" НДС.

При решении вопроса о возможности получить разъяснения Минфина России необходимо учитывать следующее.

Статья 34.2 НК РФ, посвященная полномочиям финансовых органов в области налогов и сборов, не содержит положений, которые однозначно указывали бы на то, что нормы этой статьи распространяются и на таможенные платежи, значит, четко устанавливали бы полномочия Минфина России давать разъяснения при возникновении спорной ситуации в отношении уплачиваемого в составе таможенных платежей "ввозного" НДС.

Вместе с тем уплачиваемый при ввозе товаров НДС в отличие от таможенной пошлины официально находится в составе системы налогов и сборов, и вопросы его уплаты регулируются законодательством о налогах и сборах, разъяснения которого должен готовить именно Минфин России [(а) 21].

Кроме того, согласно п. 1 ст. 34 НК РФ таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза. Представленный подход позволяет предположить, что, поскольку налоговые органы обязаны руководствоваться разъяснениями Минфина России по вопросам применения налогового законодательства, таможенные органы также обязаны руководствоваться этими разъяснениями в отношении налогов, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу, и уплату которых контролируют таможенные органы.

Таможенное же законодательство вообще никак не затрагивает вопросы, связанные с получением разъяснений в уполномоченном министерстве (Минфине России) по ситуациям, аналогичным изложенным в примере.

Таким образом, можно констатировать, что возможность получить обязательные для таможенных органов разъяснения Минфина России прописана в законодательстве неоднозначно и является спорной.

В целом же отметим, что действующая модель разграничения налогового и таможенного законодательства не всегда позволяет понять, на какие нормы и каким образом следует опираться при возникновении спорных случаев.

Особенности нормативного правового регулирования, связанные с созданием Таможенного союза

Как уже упоминалось, в 2010 г. начал функционировать трехсторонний Таможенный союз, полное название которого "Таможенный союз в рамках Евразийского экономического сообщества" [(а) 5]. Работа Таможенного союза предусматривает, что сформировавшие его страны: Россия, Белоруссия и Казахстан, - стремятся создать общую систему регулирования таможенных отношений (в том числе таможенного обложения) и в других сферах, таких как транспорт, специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры, косвенные налоги, связанных с Таможенным союзом [(а) 7] - [(а) 9].

Поскольку очевидно, что в отношении всех вопросов таможенной сферы создать наднациональное нормативное обеспечение достаточно сложно - это весьма длительный процесс, предусматривается, что в рамках Таможенного союза часть необходимых норм устанавливается на наднациональном уровне, а часть - на национальном.

Не подвергая сомнению саму возможность постепенной интеграции стран, в том числе в таможенной сфере, необходимо принимать во внимание ряд спорных аспектов, касающихся системы регулирования, созданной и используемой в Таможенном союзе, некоторые особенности которой позволяют говорить о ней как о не вполне легитимной. В частности, можно обратить внимание на следующее.

Декодификация системы регулирования. В отличие от большей части стран, стремящихся регулировать разные сферы однородных отношений на основании кодифицированных законодательных актов либо даже проводить кодифицированное регулирование всех сфер деятельности (как, например, в

США), система регулирования, в том числе таможенного обложения, сформированная в рамках Таможенного союза, включает в себя помимо Таможенного кодекса Таможенного союза огромное количество других актов. Это, в частности: соглашения между странами - членами Таможенного союза; протоколы к соглашениям; решения Межгосударственного совета ЕврАзЭС (далее - Межгоссовет) [(a) 8], [(a) 9], [(b) 1]; решения Комиссии Таможенного союза (далее - Комиссия) [(a) 16], [(a) 17]; национальное законодательство и подзаконные нормативные правовые акты; иные акты. При этом очевидно, что кодифицированная форма регулирования той или иной сферы более предпочтительна благодаря ее системности и полноте регулирования соответствующих отношений одним законодательным актом [(e) 40].

В рамках же системы регулирования, сформированной в Таможенном союзе, большая часть вопросов требует обращения к разным документам, которые не всегда согласуются один с другим. Это в значительной степени усложняет практику применения указанных документов всеми участниками отношений в рамках Таможенного союза.

Появление органов регулирования, место и роль которых не понятны с точки зрения конституционных принципов государственного управления России. Так, с точки зрения конституционных основ Российской Федерации не вполне понятен статус таких образований, как Межгоссовет (Высший Евразийский экономический совет), Комиссия, Суд ЕврАзЭС. Не ясно, к каким ветвям власти относятся указанные органы (кроме Суда ЕврАзЭС). Возникает также вопрос: какое место Суд ЕврАзЭС занимает в судебной системе нашей страны с учетом конституционных основ судебной системы России?

Вызывает вопросы и статус принятых этими органами решений, например тех, что прокомментированы далее.

Решения Межгоссовета (Высшего Евразийского экономического совета). Большая часть международных соглашений, заключенных в рамках Таможенного союза, прошла необходимые процедуры ратификации национальными законодательными органами. Это соответствует требованиям Федерального закона от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации" (далее - Закон о международных договорах), которые касаются выполнения процедур, связанных со вступлением в силу в России, в том числе ратификации [(a) 23]. При этом специальный Протокол предусматривает, что указанные соглашения для чего-то вводятся в действие решениями Межгоссовета [(a) 10]. Однако в других случаях, например при подписании и последующей ратификации международных соглашений об избежании двойного налогообложения, никакой "Межгоссовет" решения не принимает, что тем не менее не препятствует вступлению в силу этих соглашений в рамках стандартных процедур.

Решения Комиссии. Понятийным аппаратом Таможенного кодекса Таможенного союза [(a) 5] и соответствующим Договором о Комиссии [(a) 17] она определена как "единый постоянно действующий регулирующий орган Таможенного союза". Очевидно, что согласно конституционному принципу разделения властей никакие универсальные регулирующие органы власти в нашей стране функционировать не должны [(a) 1].

Однако деятельность Комиссии, в том числе принимаемые ею решения, свидетельствуют о том, что этот орган пытается сочетать функции законодательной, исполнительной и судебной властей, что для России неприемлемо, так как это со всей очевидностью нарушает принцип разделения властей.

Кроме того, сказанное ранее в значительной степени обуславливает неясность места решений Комиссии в системе нормативных правовых актов, действующих в России. Так, решения Комиссии подписываются членами Комиссии (совета Комиссии) на уровне вице-премьеров или членов правительств государств-сторон [(a) 16], [(a) 17]. Следовательно, с учетом положений Закона о международных договорах решения Комиссии могли бы рассматриваться в качестве межправительственных договоров Российской Федерации [(a) 23].

Но в соответствии с разд. II Закона о международных договорах межправительственные договоры, как правило, требуют выполнения процедур, связанных с их вступлением в силу в России, в том числе ратификации. Однако указанные процедуры в отношении решений Комиссии не проводились и не проводятся. При этом хотя Комиссия не является законодательным органом, в сфере таможенных правоотношений предусматривается, что таможенное законодательство Таможенного союза состоит не только из Таможенного кодекса и международных договоров государств - членов Таможенного союза, регулирующих таможенные правоотношения в Таможенном союзе, но и из решений Комиссии [(a) 5].

Таким образом, может быть поставлен вопрос: как решения Комиссии, в Совет которой входят члены правительств государств-сторон, т.е. представители исполнительной власти, что никак не позволяет рассматривать Комиссию в качестве законодательного органа, становятся частью законодательства без ратификации и других предусмотренных в нашей стране процедур?

Учитывая отмеченные спорные положения, связанные с нечетким определением места решений Комиссии в таможенных правоотношениях, в том числе в области таможенного обложения, можно сделать вывод: для эффективной работы системы нормативного правового регулирования этой сферы

необходимо уточнить место решений Комиссии в системе таможенного регулирования.

Представляется, что, поскольку Комиссию формируют члены правительств государств-сторон, ее решения должны иметь статус не законодательных, а подзаконных нормативных правовых актов, которые должны издаваться только в случаях, прямо предусмотренных законодательством. Такой подход позволил бы привести официальный статус решений Комиссии в соответствие с сущностью деятельности этого органа, а ее решения могли бы оперативно готовиться и приниматься в форме нормативных правовых актов подзаконного уровня, которыми утверждались бы предусмотренные законодательством правила, методические рекомендации и т.д.

Кроме того, очень важно, чтобы решения Комиссии могли приниматься **только** в случаях, прямо предусмотренных законодательством, т.е. Таможенным кодексом Таможенного союза и международными соглашениями. Действующая же сегодня формулировка свидетельствует только о том, что решения Комиссии должны соответствовать Таможенному кодексу Таможенного союза и соглашениям. Подобный подход представляется достаточно опасным, так как он открывает весьма широкие возможности для "квазизаконодательной" деятельности Комиссии, решения которой не ратифицировались, поскольку этот орган "воспринимает себя" в качестве наднационального законодателя, что очевидно не вполне обоснованно. В целом же можно говорить о том, что описанные противоречия, особенно отсутствие необходимой ратификации, ставят под сомнение наличие понятного правового статуса и последствий действия этих документов.

Официальное опубликование. В России одним из конституционных принципов легитимности осуществляемого в нашей стране государственного регулирования является официальное опубликование всех документов, содержащих нормативные предписания: **любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения** [(а) 1].

Издание, занимающееся официальным опубликованием не только законодательных, но всех иных нормативных правовых актов, - это "Российская газета" [(а) 27], [(б) 4].

Что касается документов, принятых в рамках формирования Таможенного союза, то в России большая их часть, даже такие системообразующие документы, как Таможенный кодекс Таможенного союза, Таможенный тариф Таможенного союза, международные соглашения, в "Российской газете" опубликованы не были.

"Объясняется" это тем, что в соответствии с одним из Решений Межгоссовета к официальному опубликованию данных документов приравнено их размещение на сайте Комиссии [(б) 2]. Причем указанное Решение в качестве международного договора не ратифицировалось, следовательно, таковым не является, значит, не может считаться нормой международного права, имеющей приоритет по отношению к национальным правилам, о которых речь уже шла.

Сам же по себе подход, согласно которому официальные документы вместо традиционного опубликования в "Российской газете" размещаются на интернет-сайте Комиссии, не может не вызывать удивления, поскольку получается, что заинтересованные лица, например плательщики таможенных платежей, обязательно должны иметь доступ к Интернету и следить за этим сайтом.

Кроме того, признание возможности принятия Межгоссоветом решения, которое никто не ратифицировал и не собирается ратифицировать, о том, что для официального опубликования достаточно разместить документ на сайте, фактически означало бы, следующее: любой другой орган государственной власти, например федеральное министерство или служба, принял бы решение о том, что официальным опубликованием его нормативных актов является их размещение на сайте этого ведомства.

Очевидно, что получивший распространение в рамках Таможенного союза подход к официальному опубликованию нормативных актов трудно считать соответствующим названному конституционному принципу, согласно которому все действующие нормативные правовые акты должны быть официально опубликованы.

Положения международных соглашений в нормативном правовом регулировании

В начале 1990-х гг. Россия официально заявила о своих целях, связанных с полноценным участием в работе международных организаций, занимающихся вопросами таможенного регулирования, в том числе таможенного обложения ВЭД. Речь идет прежде всего о таких организациях, как Всемирная торговая организация и Всемирная таможенная организация. Членство в этих организациях предусматривает необходимость того, чтобы действующие в стране нормы соответствовали положениям международных соглашений, заключенных в рамках указанных организаций.

Важнейшие документы такого рода:

- Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (заключена в Киото 18 мая 1973 г.; далее - Киотская конвенция) [(а) 2], [(д) 3], [(ж) 1];

- Генеральное соглашение по тарифам и торговле (заключено в г. Марракеше 15 апреля 1994 г.; далее - ГАТТ 1994) [(а) 3], [(д) 1], [(ж) 2];

- Соглашение по применению статьи VII ГАТТ 1994 (заключено в г. Марракеше 15 апреля 1994 г.; далее - Соглашение ВТО по определению таможенной стоимости товаров) [(а) 4], [(д) 2], [(ж) 2].

Важная особенность перечисленных Соглашений состоит в том, что в отличие, например, от соглашений об избежании двойного налогообложения они разработаны не как документы прямого действия, а как документы, содержащие принципы, которые должны быть реализованы в национальном регулировании в зависимости от состояния экономических отношений в стране, уровня ее развития и т.д. [(е) 34]. Иначе говоря, вопросы таможенного обложения также должны быть определены и раскрыты в национальном законодательстве страны.

Сложность в данном случае заключается в следующем. При подготовке национального регулирования страны могут сталкиваться с инициативами, направленными на то, что для максимального соответствия национальных правил международным документам целесообразно переносить их положения на национальный уровень максимально дословно, поскольку это позволяет минимизировать возможные претензии, которые возникают при ведении переговорного процесса, связанного со вступлением в международные организации.

Однако такой подход может создавать проблемы. Рассмотрим их.

Международные документы содержат большое количество терминов, механический и дословный перенос которых в национальные акты может приводить к значительному искажению смысла данных терминов и создавать на национальном уровне формулировки и решения, которые не вполне соответствуют смыслу той или иной ситуации.

Пример 10.3. В Киотской конвенции применяется термин "контроль на основе методов аудита". Он определен как "меры, позволяющие таможенной службе убедиться в правильности заполнения деклараций и достоверности указанных в них сведений путем проверки имеющихся у заинтересованных лиц соответствующих книг учета, счетов, документооборота и коммерческой информации" [(а) 2], [(д) 3], [(ж) 1].

Содержание приведенного определения позволяет убедиться, что оно дает лишь принципиальный подход, которому не противоречит сущностный смысл таможенного контроля, проводимого российскими таможенными органами, а именно контроль со стороны уполномоченного органа в сфере государственно-властных (в данном случае - таможенных) правоотношений, который предполагает проверку соответствующей бухгалтерской документации. Такая проверка, как правило, осуществляется в рамках таможенного контроля после выпуска товаров.

Вместе с тем попытка дословно использовать термины "контроль на основе методов аудита" либо "методы аудита" в действующих российских нормативных правовых актах по таможенному обложению или в программных документах по таможенному регулированию неизбежно приведет к следующей спорной ситуации.

В английском языке слово "аудит" означает официальную проверку финансовой информации компании, организации или лица, проводимой для того, чтобы убедиться, что эта информация достоверна (и точна) [(ж) 7].

Таким образом, в текстах, составленных на английском языке, в том числе и в Киотской конвенции, термин "аудит" может применяться при описании проверок (контроля), проводимых как в сфере государственно-властных (например, контроль, проводимый таможенными органами), так и в сфере гражданско-правовых (например, проверки, проводимые аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами) отношений.

В России же термин "аудит" получил законодательное оформление, согласно которому аудит представляет собой **независимую проверку** бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [(а) 28]. В нашей стране **аудиторская деятельность не может подменять контроль достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемый уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления** [(а) 28].

Как видим, в России использование термина "методы аудита" применительно к таможенному контролю не вполне корректно, поскольку и сам аудит, и методы аудита в соответствии с принятым в России регулированием возможны только в сфере договорных гражданско-правовых отношений, а именно при оказании услуг аудиторами своим клиентам.

К сожалению, такой термин, как "контроль на основе методов аудита" нашел отражение и в некоторых официальных документах. Например, в Концепции развития таможенных органов Российской Федерации этот термин упоминается несколько раз [(б) 7]. В частности, в общей части отмечается: "Таможенные органы неэффективно осуществляют контроль за товарами после их выпуска в обращение на таможенной территории Российской Федерации (контроль на основе методов аудита)". Система мероприятий по реализации Концепции предусматривает в том числе усиление таможенного контроля

после выпуска товаров в обращение на таможенной территории РФ (ведение контроля на основе методов аудита). В предусмотренных Концепцией направлениях развития таможенных органов речь идет в том числе о том, что планируется использовать единую межведомственную автоматизированную систему сбора, хранения и обработки информации при осуществлении всех видов государственного контроля **в сочетании** с контролем на основе методов аудита и системного взаимодействия с налоговой службой и другими контролирующими органами [(б) 7].

Очевидно, что подобные формулировки представляются не только спорными, но и опасными, поскольку они могут создавать ошибочное впечатление относительно того, что действия таможенных органов при ведении таможенного контроля после выпуска товаров каким-то образом похожи на действия аудитора, оказывающего услуги своим клиентам. Приведенная же выше цитата из направлений развития таможенных органов вообще вызывает недоумение, поскольку из нее может следовать весьма странный вывод, согласно которому проводимый таможенными органами "контроль на основе методов аудита" не является частью государственного контроля, а выполняется в сочетании с ним.

Другой весьма показательный пример не вполне удачного переноса положений международных документов в национальное нормативное регулирование - использование и трактовка терминов, связанных с льготами и освобождениями от таможенных платежей и внутренних налогов при помещении товаров под разные таможенные процедуры (режимы), предусмотренные для специфических, но вместе с тем распространенных в некоторых сферах деятельности ситуаций.

Пример 10.4. Одной из таможенных процедур (режимов), предусмотренных как Киотской конвенцией, так и регулированием Таможенного союза, является реимпорт товаров. Обложение реимпортируемых товаров НДС при их ввозе всегда вызывало вопросы и конфликты. Как представляется, одна из причин - не вполне корректное использование принципов Киотской конвенции в отношении реимпорта в законодательстве Таможенного союза и национальном налоговом и таможенном законодательстве России.

Что касается системы нормативного правового регулирования в области таможенных платежей, то в целом можно обратить внимание на неполную реализацию таких юридических принципов налогообложения, как приоритетность налогового законодательства, законодательная форма установления налогов и сборов, равенство и справедливость [(е) 27]. Рассмотренные проблемы, многие из которых обусловлены вполне объективными обстоятельствами, требуют постепенного решения, поскольку с учетом того, что за налогами стоят весьма существенные взаимоотношения в обществе, их юридическое оформление крайне важно [(е) 9].

10.2. Особенности, связанные с некоторыми элементами обложения таможенными платежами

Таможенные платежи, особенно платежи налогового характера (таможенные пошлины, НДС и акцизы, уплачиваемые при ввозе товаров) - единая категория. Это подразумевает, в частности, то, что вопросы их уплаты, в том числе определение элементов налогообложения, в значительной степени касаются всех трех перечисленных видов таможенных платежей. Следует учитывать, что в сфере таможенного обложения некоторые элементы обложения характеризуются "таможенной" спецификой и особенностями, которых, как правило, нет в традиционных налоговых отношениях. Рассмотрим некоторые из них подробно.

Плательщики таможенных платежей

В отличие от традиционных налоговых отношений, предусматривающих, что НК РФ обычно позволяет четко определить, кто является налогоплательщиком, плательщиком таможенных пошлин, НДС и акцизов, уплачиваемых в составе таможенных платежей, может быть не только заключивший внешнеэкономическую сделку импортер, который в таможенных отношениях выступает в качестве декларанта.

Декларант - лицо, декларирующее товары или от именно которого товары декларируются [(а) 5].

Помимо декларанта как основного плательщика таможенных платежей плательщиками могут быть иные лица, которые после ввоза товаров по разным основаниям имели к ним какое-либо отношение.

Этот подход основан на положениях Киотской конвенции, допускающей, что кроме декларанта могут быть и иные лица, ответственные за уплату таможенных платежей [(а) 2], [(д) 3], [(ж) 1], и получил в России законодательное оформление [(а) 5].

Среди таких лиц могут быть таможенные представители (брокеры), перевозчики, владельцы

складов, имеющих статус, который позволяет размещать на них ввезенные товары, которые пока не прошли таможенного контроля и в отношении которых не произведена процедура "выпуск товаров".

При определенных обстоятельствах плательщиками таможенных платежей могут стать и лица, которые приобрели на внутреннем рынке ранее ввезенные товары. Обязанность уплатить таможенные платежи может возникнуть у них в случае, если выяснится, что товары ввезены незаконно, т.е., например, без декларирования и таможенного контроля, с использованием недостоверных документов и сведений и т.д. Перечисленные случаи, как правило, сопровождаются тем, что в отношении подобных товаров не были в полном объеме уплачены таможенные платежи. Для такой ситуации установлен общий принцип, согласно которому у покупателя товаров на внутреннем рынке возникает обязанность по уплате таможенных платежей в том случае, когда, приобретая эти товары, **покупатель знал или должен был знать о незаконности их ввоза** [(а) 5].

На практике применение такого подхода вызывает существенные сложности, поскольку не понятно, каким образом "знание" покупателя о незаконности ввоза приобретенных им не в рамках внешнеэкономической сделки товаров должно выявляться и доказываться. Кроме того, хотя описанный принцип и установлен законодательно, существует ряд положений, позволяющих таможенным органам предпринимать попытки взыскать неуплаченные платежи с покупателя независимо от того, знал он или нет о незаконности ввоза. Например, в данном случае используется возможность изъять такие товары [(а) 25], при этом покупателю и таможенному органу скорее всего необходимо будет вести спор в арбитражном суде.

В целом в отношении возникающих проблем, связанных с возложением обязанности уплатить таможенные платежи на покупателя, можно обратить внимание на следующее. Сама по себе идея того, что из-за рубежа в Россию не должны попадать товары, которые ввозятся незаконно, не вызывает возражений. Вместе с тем очевидно, что покупатель товаров на внутреннем рынке, не участвуя во внешнеэкономической сделке и таможенных правоотношениях, не имеет возможности контролировать степень добросовестности импортера в отношении выполнения обязанностей "на таможне". Более того, такой "контроль" со стороны покупателя в принципе не соответствует сущностному смыслу договорных отношений на внутреннем рынке между ним и импортером. Таким образом, данная проблема требует решения в будущем, поскольку сейчас можно говорить о нарушении в ситуациях подобного рода теоретических принципов налогообложения: определенности, равенства и справедливости.

Кроме того, особого внимания в данном случае заслуживает уже упоминавшийся теоретический принцип всеобщности налогообложения, получивший развитие в Конституции РФ, согласно которому "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы" [(а) 1], и НК РФ [(а) 21].

По мнению Г.А. Гаджиева и С.Г. Пепеляева, смысл данного принципа заключается в обязанности каждого члена общества участвовать в уплате налогов [(е) 3]. Однако эти же специалисты отмечают, что на примере всеобщности проявляется методологическая проблема отсутствия в Конституции РФ системного подхода к изложению принципов налогообложения, и указывают на неполное раскрытие конкретных принципов [(е) 3]. Так, можно обратить внимание на то, что из Конституции не очевидно, какие лица могут относиться к категории "каждый". Иными словами, конституционная обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы должна распространяться только на конкретных лиц - налогоплательщиков в связи с проведением ими определенных операций (например, импортеров) или допустимы расширительные подходы (например, возложение обязанностей по уплате на покупателей товаров на внутреннем рынке).

Правила, касающиеся покупателей товаров на внутреннем рынке, т.е. лиц, не участвующих в таможенных отношениях, и анализ практики их применения в ряде случаев свидетельствуют о наличии законодательно установленной возможности таможенных органов при возникновении спорных ситуаций фактически пытаться "назначать" плательщиков по своему усмотрению [(е) 33].

Анализ современной государственной политики в отношении состава плательщиков таможенных платежей свидетельствует, что возникающие проблемы тесно связаны с правильным пониманием и применением принципа всеобщности налогообложения. Так или иначе, следует ориентироваться на подход, согласно которому данный принцип "не должен носить абсолютного характера и может распространяться не на всех лиц без исключения, а только на тех, кто подпадает под понятие "налогоплательщик" [(е) 27].

Объект обложения таможенными платежами

Объект обложения разными видами таможенных платежей определен по-разному.

В качестве объекта обложения таможенными пошлинами названы **товары, перемещаемые через таможенную границу** [(а) 5]. Для таможенных платежей, имеющих официальный статус федеральных налогов и соответственно регулируемых НК РФ (НДС и акцизов, уплачиваемых в составе таможенных платежей), в качестве объекта налогообложения указан **ввоз товаров в Российскую Федерацию** [(а) 21].

Следовательно, хотя в НК РФ и Таможенном кодексе Таможенного союза используются не полностью согласованные подходы к определению объекта обложения ("товары ввозимые" и "ввоз товаров"), в любом случае его возникновение связано с фактическим пересечением товарами государственной либо таможенной границы.

Такой подход находится в рамках Киотской конвенции, в которой этот вопрос рассматривается лишь в общем виде: установлено, что условия возникновения обязательств по уплате в таможенных отношениях пошлин и налогов (**объекта налогообложения в терминологии налоговых отношений в России**) должны быть определены в национальном законодательстве [(а) 2], [(д) 3], [(ж) 1].

Хотя лежащая в основе этого подхода идея, в соответствии с которой обязанности по уплате должны возникать в связи с перемещением товаров через государственную либо таможенную границу, не вызывает возражений, ее фактически дословное перенесение в правила регулирования представляется спорным.

Учитывая то, что отношения по уплате таможенных платежей можно в значительной степени рассматривать в качестве налоговых отношений, при определении объекта обложения таможенными платежами необходимо опираться на общий подход к определению объекта налогообложения, получивший законодательное оформление: объект налогообложения - это обстоятельство, с наличием которого связывается возникновение обязанности по уплате налога [(а) 21]. Получается, что если в качестве объекта обложения таможенными платежами указаны товары, перемещаемые через таможенную границу, либо ввоз товаров в Россию, то сами по себе приведенные обстоятельства ведут к возникновению объекта обложения, значит, и обязанностей по уплате. Сомнения в правильности подобного подхода могут быть сформулированы в связи со следующим.

Подход к определению объекта налогообложения, закрепленный в НК РФ, базируется на теоретических представлениях о том, что объект налогообложения должен возникать тогда, когда для этого имеются экономические основания, т.е. факты, обуславливающие возникновение налоговой обязанности. Попробуем применить этот подход к объекту обложения таможенными платежами.

Товары, перемещаемые через таможенную границу, проходят ряд обязательных взаимосвязанных этапов: декларирование, помещение под определенную таможенную процедуру (режим), таможенный контроль, выпуск. Это позволяет отметить, что само по себе наличие перемещаемых через таможенную границу товаров или факт их ввоза могут не сопровождаться выпуском и полноценным введением товаров в деловой оборот. Кроме того, товары ввозятся с разными экономическими целями, в зависимости от которых выбирается таможенная процедура (режим), соответствующая экономической цели проводимой внешнеторговой операции. В некоторых случаях товары могут первоначально помещаться под одну процедуру (режим), а в дальнейшем - под другую.

Из-за этих особенностей возникает вопрос о корректности с точки зрения экономической сущности такой категории, как объект налогообложения, считать подобным объектом товары, перемещаемые через таможенную границу, или факт их ввоза. Представляется, что сами по себе товары во внешней торговле или их ввоз сложно считать экономическим основанием возникновения налоговых обязанностей, а получившие законодательное оформление варианты объекта обложения таможенными платежами - излишне расширенными.

Такое определение объекта обложения ведет к неоднозначному пониманию состава льгот по таможенным платежам, поскольку независимо от используемой таможенной процедуры (режима) все ввозимые товары квалифицируются в качестве формирующих объект обложения, значит, решение не взимать в общем порядке таможенные платежи в отношении товаров, помещенных под таможенные процедуры (режимы), сущность которых предусматривает особые правила обложения, не вполне обоснованно рассматривается как предоставление льготы.

Льготы по уплате таможенных платежей

Такой элемент обложения таможенными платежами, как льготы по их уплате, характеризуется одним из наиболее неоднозначных механизмов реализации государственной политики в сфере таможенного обложения. Поскольку отношения в области таможенного обложения по своей сути налоговые, льготы по уплате таможенных платежей следует рассматривать в контексте подходов, принятых в отношении льгот по уплате налогов и сборов.

В настоящее время пока не выработаны единые взгляды на то, что именно следует считать налоговой льготой. Эта проблема в значительной степени обусловлена тем, что официально налоговыми льготами признаются предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере [(а) 21]. В данной формулировке обращает на себя внимание то, что многие предусмотренные законодательством вычеты, освобождения, особенности налогообложения отвечают требованиям ст. 56 НК РФ, значит, по сути, являются льготами [(е) 12].

Правильное методологическое понимание того, что считать льготами по таможенным платежам,

имеет значение не только с точки зрения возможности не уплачивать таможенные платежи или уплачивать их в меньшем размере, но и для широкого круга вопросов администрирования таможенных платежей, наиболее важны из которых следующие:

- необходимо для декларанта представлять в таможенный орган документы, подтверждающие заявленное право на льготы;

- возможная квалификация товаров, по которым предоставлены льготы, в качестве условно выпущенных и вытекающие из этого негативные последствия для декларанта, связанные, как правило, с дополнительными обязанностями и ограничениями в использовании товаров;

- возможность таможенного органа требовать предоставления обеспечения уплаты таможенных платежей в отношении товаров, ввоз которых сопровождался предоставлением льготы;

- контроль после выпуска товаров со стороны таможенных органов характера, целей и особенностей использования товаров, по которым были предоставлены льготы, и возможность принимать решения, связанные с выявлением фактов "нецелевого" использования этих товаров, т.е. в иных целях, чем те, в связи с которыми были предоставлены льготы.

Кроме вопросов администрирования таможенных платежей правильное понимание льгот по их уплате и связанные с ним корректные оценки бюджетных потерь от предоставления льгот важны с точки зрения бюджетного процесса.

При изучении действующего института льгот по уплате таможенных платежей особого внимания требуют следующие вопросы:

- 1) определение термина "льготы по уплате таможенных платежей";
- 2) состав льгот;
- 3) правила установления, т.е. корректное юридическое оформление установления льгот;
- 4) проблемы квалификации операций с товарами в качестве льготных (льготуемых);
- 5) экономическая обоснованность льгот.

Рассмотрим их подробно.

Определение термина "льготы по уплате таможенных платежей". В настоящее время определение термина "льготы по уплате таможенных платежей" законодательно не установлено. При попытке дать общее описание льгот по таможенным платежам законодатель ограничился их перечислением по видам таможенных платежей:

- а) тарифные преференции;
- б) тарифные льготы (льготы по уплате таможенных пошлин);
- в) льготы по уплате налогов;
- г) льготы по уплате таможенных сборов [(а) 5].

Следует обратить внимание на противоречия между п. п. "а" и "б", связанные с тем, что тарифные преференции, которые предоставляются при уплате таможенных пошлин импортерам товаров, происходящих из определенных стран, отнесены в Таможенном кодексе Таможенного союза к льготам по уплате таможенных платежей, но не названы льготами по уплате таможенных пошлин. Такой подход является методологически спорным, поскольку тарифные преференции предоставляются только в отношении таможенных пошлин и по своей сущности это льготы по уплате таможенных пошлин. Вопросы, касающиеся особенностей такой разновидности льгот по таможенным пошлинам, как тарифные преференции, более подробно рассматриваются в литературе, посвященной таможенным пошлинам [(е) 22], [(е) 36].

Более того, в действующей системе регулирования пока не установлены единые подходы к формулировкам, описывающим льготы: вместо универсальных понятий используются разные словосочетания, такие как "льготы по уплате таможенных платежей", "освобождения от уплаты", "без уплаты", "не уплачиваются", "не взимаются", "преференции". Подобная ситуация свидетельствует о неразработанности терминологии, применяемой в отношении льгот по уплате таможенных платежей.

Учитывая то, что далеко не все ситуации, охватываемые приведенными формулировками, могут рассматриваться как льготы по таможенным платежам, соответствующие экономической сущности налоговых льгот, в настоящем учебном пособии будет также использован термин "преимущества по уплате таможенных платежей". Этот термин в данном случае условный и распространяется на широкий перечень возникающих в сфере таможенного обложения ситуаций, при которых обязанности по уплате таможенных платежей отличаются от стандартных.

Состав льгот. Следует обратить внимание на то, что в налоговом и таможенном законодательстве в не вполне систематизированном виде упоминается большое количество ситуаций, для которых предусмотрены преимущества по уплате таможенных платежей. Поскольку в указанных сферах регулирования преимущества не систематизированы, в целях комплексного представления об их составе их можно классифицировать следующим образом.

1. Помещение товара под таможенную процедуру (режим), предполагающую преимущества по уплате таможенных платежей.

Фактически все таможенные процедуры (таможенные режимы) дают определенные преимущества

по уплате таможенных платежей по сравнению со стандартным обложением, предусмотренным для таможенных процедур (режимов) "выпуск для внутреннего потребления" и "экспорт".

2. Предоставление преимуществ в зависимости от страны происхождения ввозимого товара либо в связи с введением тарифной квоты.

Эти преимущества предоставляются плательщикам таможенных платежей в отношении ввозных таможенных пошлин и связаны с ввозом определенных товаров, происходящих из определенных стран (например, из развивающихся и наименее развитых стран, стран - членов СНГ, образовавших с Российской Федерацией зону свободной торговли) [(a) 6], [(a) 18]).

3. Преимущества в виде освобождения от таможенных платежей некоторых товаров или операций (например, освобождение от НДС и таможенных пошлин плавучих судов, регистрируемых в Российском международном реестре судов).

4. Преимущества, предоставляемые в рамках специальных таможенных процедур, таких как перемещение через таможенную границу транспортных средств, товаров физическими лицами [(a) 15].

5. Ситуации, для которых установлены преимущества по уплате таможенных платежей, но которые по своим существенным признакам не могут быть включены ни в одну из названных четырех групп, например отсутствие обязанности уплачивать таможенные платежи при ввозе товаров, общая таможенная стоимость которых не превышает 200 евро [(a) 5].

Таким образом, анализ состава преимуществ по уплате таможенных платежей позволяет увидеть, что **действующее регулирование в этой сфере характеризуется недостаточной упорядоченностью.**

Правила установления льгот. Корректное юридическое оформление льгот по уплате таможенных платежей касается в значительной степени порядка их установления. Хорошо известна необходимость законодательной формы всех элементов обложения фискальными платежами, виды которых указаны в ст. 57 Конституции РФ (налоги и сборы), в том числе таможенными платежами. Поскольку льготы - это один из таких элементов, при изучении таможенного обложения важно понимать, насколько корректна с точки зрения юридического оформления применяемая практика установления преимуществ по уплате таможенных платежей.

Можно выделить как минимум три основных направления, предусматривающих использование приемов государственного регулирования, при которых законодательный порядок установления преимуществ не соблюдается.

I. Преимущества установлены законодательно, подготовка каких бы то ни было актов, принятых не законодательными органами, не предусматривается, но из норм законодательства не следуют существенные условия получения преимуществ.

II. Законодательством установлена только возможность получения преимуществ по уплате таможенных платежей. При этом полномочия по определению существенных условий преимуществ делегировано органу, не являющемуся законодательным.

III. Преимущества установлены органом, не являющимся законодательным.

В рамках первого направления примером подобной ситуации служит льгота по таможенной пошлине в отношении товаров, ввозимых в качестве вклада иностранного учредителя в уставный капитал в пределах сроков, установленных учредительными документами для формирования этого капитала [(a) 13], а также действовавшая в течение нескольких лет льгота по НДС в отношении технологического оборудования, ввозимого в качестве вклада в уставный капитал [(a) 21].

Уполномоченные в области методологии налогообложения органы (Счетная палата России, Минфин России) и специалисты по налогообложению неоднократно обращали внимание на то, что отсутствие законодательно определенных условий предоставления таких льгот создают возможность произвольного отнесения к льготированным фактически любых товаров [(в) 1], [(в) 4].

Как правило, в подобных ситуациях органы исполнительной власти, пытаясь восполнить очевидные пробелы в законодательстве, вынуждены принимать подзаконные акты, фактически устанавливающие механизм реализации права на преимущества: определять условия предоставления льготы, рассматривать ввезенные с предоставлением льгот товары в качестве "условно выпущенных", устанавливать необходимость для плательщиков вносить обеспечение и т.д. [(б) 5], [(б) 12]. Такого рода ситуации нежелательны, поскольку при нечетких нормах законодательства, что само по себе недопустимо для налоговых и таможенных отношений, особенно в части условий предоставления льгот, органы исполнительной власти посредством принятия соответствующих документов вынуждены фактически дополнять законодательство. Это неизбежно формирует предпосылки для конфликтов, ибо такие документы, хотя и вынужденно выпускаются из-за существующих законодательных пробелов, зачастую устанавливают правила, применение которых создает не предусмотренные законодательством препятствия для реализации права на налоговое преимущество.

По второму направлению, когда законодательством установлена только возможность получить преимущества по уплате таможенных платежей, при этом полномочия по определению существенных условий преимуществ делегировано органу, не являющемуся законодательным, можно обратить

внимание на фундаментальные нарушения принципов налогообложения, которые могут быть показаны на примере следующей ситуации.

Ввозимые товары могут помещаться под таможенную процедуру (режим) "временный ввоз". Условиями применения данного режима предусматривается возможность полного освобождения от таможенных платежей. При этом установлено, что перечень категорий товаров, временно ввозимых с полным освобождением, условия освобождения, включая предельные сроки временного ввоза, могут определяться не только международными договорами, которые по данным вопросам не заключались, но и решениями Комиссии Таможенного союза [(а) 5], т.е. не законодательным органом.

Никакие критерии Комиссии для определения перечня категорий товаров и условий полного освобождения законодательно не закреплялись. Если изучить принятые Комиссией решения о полном освобождении от таможенных платежей при временном ввозе, то можно увидеть, что ряд решений принят в отношении товаров, ввозимых для ведения обычной коммерческой деятельности: морские суда и паромы, гражданские самолеты, буровые платформы, автомобили и т.д. [(б) 3].

Данная ситуация - важный аргумент при решении вопроса о том, должны все элементы налогообложения устанавливаться законом или допустимо делегировать полномочия по определению условий этих элементов органам власти, не относящимся к законодательным. Опираясь на точку зрения, согласно которой именно в законодательном процессе выявляется общественный интерес налогообложения [(е) 2], можно констатировать, что общественные интересы в освобождении от таможенных платежей импортеров автомобилей или самолетов не представляются бесспорными. Кроме того, подобного рода полномочия дают возможность исказить экономический смысл некоторых таможенных процедур (режимов) - в описываемом случае режима "временный ввоз", который экономически не предназначен для товаров, "временно" ввозимых на длительные сроки.

Рассмотренная ситуация, при которой вводятся налоговые по сути льготы, не установленные должным образом законодательством, подтверждает опасение по поводу того, что регулирование таможенных платежей с помощью актов, принятых не законодательным органом, способствует формированию "размытой" нормативной базы, что дает возможность минимизировать, а нередко и не платить установленные платежи [(е) 26].

Третье направление касается ситуаций, когда преимущества установлены не законодательным органом. При изучении этого направления следует обратить внимание на подход, реализованный в системе регулирования, сформированной в связи с созданием Таможенного союза.

В рамках этого подхода было предусмотрено, что таможенное законодательство Таможенного союза состоит не только из Таможенного кодекса Таможенного союза и соответствующих международных договоров государств - членов Таможенного союза, но и из решений Комиссии Таможенного союза [(а) 5]. Однако в Комиссию входят вице-премьеры государств-сторон и, естественно, она ни по каким признакам не может считаться законодательным органом.

Одной из "практических реализаций" приведенного подхода стало наделение Комиссии Таможенного союза правом устанавливать льготы по таможенным пошлинам [(а) 13], [(а) 14], которое было воспринято Комиссией и таможенной службой как возможность принимать такие решения без соответствующих внутригосударственных процедур, в том числе связанных с обязательной ратификацией подобных решений.

Фактически мы видим ситуацию, при которой орган, не являющийся законодательным, устанавливает налоговые по сути льготы, не предусмотренные законодательством. Это позволяет говорить о том, что при определении льгот по таможенным пошлинам и существенных условий их применения Комиссии практически предоставлены функции законодателя. Такой подход - пример **нарушения принципа установления налогов и сборов в должной процедуре**, который должен выступать гарантией выполнения законодателем своих функций в сфере налогообложения, противостоять популизму, закреплять особую процедуру внесения налоговых законопроектов, ограничивать прямое и косвенное делегирование полномочий по установлению налогов [(е) 3]. Очевидно, что льготы не должны находиться вне правового поля [(е) 13].

Думается, что проблема необоснованного установления льгот вне рамок законодательного процесса решается путем взаимоувязки приведенных положений, предоставляющих Комиссии право устанавливать льготы по таможенным пошлинам, с требованием Таможенного кодекса Таможенного союза, согласно которому все виды льгот по уплате таможенных пошлин должны устанавливаться этим Кодексом или международными соглашениями [(а) 5]. Оба приведенных положения будут системно связаны одно с другим, если решения Комиссии станут вводиться в действие в рамках традиционных процедур, применяемых по отношению к международным соглашениям (в данном случае - к межправительственным договорам), в том числе их ратификации федеральными законами [(а) 23].

Представляется целесообразным проанализировать точки зрения на один из юридических принципов налогообложения - законодательную форму установления налога. Хотя, как уже неоднократно говорилось, в Конституции РФ закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы [(а) 1], из ее норм однозначно не следует необходимость

законодательного установления элементов налогообложения по каждому налогу и сбору, в том числе и льгот.

Большинство ученых высказываются в пользу того, что соблюдение принципа законодательной формы установления налогов предполагает обязательность определения законом всех элементов налогообложения. Так, В.Г. Пансков необходимость законодательного закрепления не только перечня налогов и порядка их установления, но и элементов обложения объясняет тем, что налогообложение всегда означает определенное ограничение прав. Значит, при установлении налогов нужно учитывать, что права и свободы могут быть ограничены только законом [(е) 27]. Аналогичные аргументы приводят Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев, которые указывают также на необходимость реального выполнения законодательными органами доверенных им функций в сфере налогообложения и нежелательности делегирования полномочий, связанных с налогами [(е) 3].

Д.В. Винницкий, анализируя принцип законодательного установления налога, делает акцент на том, что именно в законодательном процессе может быть выявлен общий, т.е. публичный, интерес налогообложения, установление налога подразумевает согласие на него законно избранных представителей народа. Такое согласие будет ничем не обеспеченной декларацией, если оно не выражено в конкретных процедурных формах. По мнению Д.В. Винницкого, одно из условий признания согласия на налог состоявшимся - содержание принятого закона, которое должно позволять со всей однозначностью определять обязательные элементы налогообложения применительно к данному налогу [(е) 2], к которым относятся и льготы.

Мнение, согласно которому элементы налогообложения должны устанавливаться исключительно законом, высказано и в большей части постановлений и определений Конституционного Суда РФ, приведенных в подготовленном К.А. Сасовым обзоре по данной проблеме [(е) 32].

На фоне такого единства мнений представляет интерес точка зрения И.В. Горского, высказывающего опасения по поводу идеи прямого действия НК РФ, буквальный следование которому приводит к "победе формы и буквы над смыслом", ограничивает возможности своевременного государственного регулирования в налоговой сфере [(е) 9]. По мнению И.В. Горского, должная гибкость налоговой системы не может быть обеспечена исключительно законодательной властью, которая не в силах оперативно реагировать на возникающие проблемы. Исполнительная власть должна иметь возможность в рамках закона корректировать, уточнять, дополнять, разъяснять те или иные положения, обобщать появляющиеся вопросы и решать их в своих инструкциях. Официальные методические циркуляры должны прийти на смену (разумеется, в строгом соответствии с законодательством) не только частным ответам налоговых и финансовых органов на запросы налогоплательщиков, но и быстро прогрессирующему фактическому налоговому творчеству судов [(е) 7].

На первый взгляд аргументы, приводимые И.В. Горским, могут казаться убедительными: ведь когда в хозяйственной практике начинают работать новые отрасли или сферы деятельности, организационно-правовые формы, появляются новые виды договорных отношений или операций, возникают проблемы, связанные с тем, что в налоговом законодательстве не учитывается их специфика. Специалисты неоднократно обращали внимание на то, что "отсутствие в налоговом законодательстве норм, регулирующих налоговое сопровождение отдельных операций, затрудняет внедрение в деловой оборот новых продуктов, которые генерируются хозяйствующими субъектами. Соответственно тормозится развитие экономических процессов" [(е) 5].

В связи с подобными сложностями в качестве одного из решений представляется целесообразным наделить органы власти, не относящиеся к законодательным, полномочиями по определению элементов налогообложения, например льгот.

Однако несмотря на кажущуюся привлекательность такого пути, проанализированные проблемы, а также мнения специалистов, касающиеся сферы таможенного обложения, свидетельствуют об опасности этого пути и для государства, и для налогоплательщиков. Так, К.А. Сасов отмечает, что правила поведения в таможенной сфере, за нарушения которых предусмотрена ответственность, урегулированы неполно, их установление делегировано не законодательным органом. Поскольку таможенные правила зачастую напрямую в законе не закреплены, они предусматриваются подзаконными актами. Это означает, что законно установленная ответственность может распространяться на нарушение правил, в законе не установленных [(е) 33].

Возможности не законодательного органа власти (Комиссии) устанавливать существенные условия льгот по таможенным платежам: группы стран, для товаров которых применяются пониженные ставки таможенных пошлин, перечень товаров, в отношении которых распространяется такая возможность, условия применения пониженных ставок, - создают почву для нарушения такого экономического принципа налогообложения, как принцип равенства и справедливости.

Проблемы квалификации операций с товарами в качестве льготных (льготируемых). С рассмотренными проблемами преимуществ по уплате таможенных платежей тесно связаны вопросы, касающиеся квалификации той или иной предусматривающей преимущества операции в качестве льготируемой. При изучении сферы таможенного обложения важно понимать значение этих вопросов как

для плательщиков, так и для государства.

С точки зрения интересов плательщиков таможенных платежей можно обратить внимание на следующее. В рамках действующего регулирования при определении в качестве объекта обложения общих обстоятельств, связанных с перемещением товарами границы, любой факт подобного перемещения квалифицируется как вызывающий возникновение объекта налогообложения. Это, в свою очередь, ведет к тому, что, если совершаются операции, которые по экономическому смыслу не должны облагаться таможенными платежами, помещение в рамках этих операций товаров под одну из соответствующих сути данных операций таможенных процедур (режимов), предусматривающих пониженное обложение, будет считаться предоставлением преимуществ, т.е. льгот.

Описанный подход далеко не всегда представляется корректным, что может быть подтверждено примерами.

Пример 10.5. Осуществляется транзитное перемещение товаров через территорию Таможенного союза. Для этого используется таможенная процедура (режим) "таможенный транзит", в случае применения которого таможенные пошлины, НДС и акцизы не уплачиваются. Что касается возможности вывода, согласно которому лицо, поместившее товары под эту процедуру (режим), пользуется преимуществами по сравнению с теми, кто ввозит товары в процедуру (режиме) "выпуск для внутреннего потребления", то этот вывод представляется не вполне обоснованным. Ведь перемещение транзитных товаров имеет совершенно иные экономические цели по сравнению с ввозом товаров в целях, например, их последующей реализации.

Говорить о том, что отсутствие обязанностей лица, поместившего товары под процедуру (режим) таможенного транзита, сопровождается бюджетными потерями, связанными с тем, что таможенные платежи не уплачиваются, тоже не обоснованно.

Пример 10.6. Российская организация вывезла товар (готовую продукцию собственного производства) в таможенной процедуре (режиме) экспорта. В дальнейшем выяснилось, что вывезенный товар имеет неисправности, обнаруженные покупателем в течение гарантийного срока эксплуатации. Обнаруженные неисправности не могли быть устранены в стране ввоза, в связи с чем товар был направлен обратно (возвращен) производителю. При его ввозе на территорию Таможенного союза (в Россию) товар помещен под таможенную процедуру (режим) реимпорта. Данная процедура предусматривает более низкое обложение таможенными платежами по сравнению со стандартным обложением (т.е. в ситуации, когда ввозимые товары помещаются под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления).

Несмотря на это, очевидно, что делать вывод о каких бы то ни было преимуществах, получаемых производителем, который ввозит свою продукцию обратно, экономически не вполне обоснованно.

Аналогичные сомнения в возникновении преимуществ возможны в отношении большого количества экономических ситуаций, когда перемещаемые через таможенную границу товары помещаются в таможенные процедуры (режимы) с пониженным обложением таможенными платежами, что зачастую ошибочно трактуется как льготы.

В данных ситуациях более правильным было бы говорить не о преимуществах (льготах), а об отсутствии объекта обложения таможенными платежами, поскольку нет экономических оснований для возникновения обязанностей по их уплате.

Рассматриваемая проблема квалификации различных операций в качестве льготированных имеет большое значение не только для плательщиков таможенных платежей, но и для государства. При выработке политики в этой области, а также в области налоговой и экономической политики вообще государство должно располагать достоверной информацией о суммах, которые не поступили в федеральный бюджет в результате применения льгот по уплате таможенных платежей.

В настоящее время в соответствии с Федеральным законом от 11 января 1995 г. N 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" [(а) 29] Правительство РФ утвердило форму представляемой в Счетную палату РФ отчетности, которая отражает информацию о льготах по уплате таможенных платежей [(б) 6].

Анализ данной формы со всей очевидностью свидетельствует о том, что далеко не все преимущества по уплате таможенных платежей, являющиеся по своей сути налоговыми льготами, нашли в ней отражение. Так, в ней фактически не учтены преимущества по уплате таможенных платежей, предоставляемые в рамках некоторых таможенных режимов, например, полное освобождение товаров, помещаемых под таможенную процедуру (режим) "временный ввоз", переработка на таможенной территории; преимущества, связанные со страной происхождения ввозимых товаров; преимущества, предоставляемые в рамках специальных таможенных процедур.

Это подтверждается составом публикуемых Счетной палатой РФ сведений о величине предоставляемых льгот по таможенным платежам [(в) 2]. Никакой информации о суммах, которые

федеральный бюджет теряет в результате предоставления полного освобождения от уплаты таможенных платежей при использовании таможенной процедуры (режима) "временный ввоз" или льгот, предоставляемых импортерам товаров из развивающихся, наименее развитых стран или стран - членов СНГ (т.е. в зависимости от страны происхождения ввозимых товаров), в этих материалах, к сожалению, нет (см. Приложение 9).

Таким образом, статистические данные, официально характеризующие льготы, являются неполными.

Сказанное позволяет отметить следующее. Такие проблемы, как отсутствие четкого определения термина "льготы по уплате таможенных платежей", неочевидный состав льгот, не вполне корректное юридическое оформление их установления, ведут к тому, что государство объективной информацией о льготах не располагает.

Экономическая обоснованность льгот. Затронутые в предыдущих пунктах вопросы льгот по таможенным платежам дают возможность сделать вывод о том, что в данном случае на примере таможенного обложения подтверждается отмеченная И.В. Горским проблема субъективных стимулов установления налоговых преимуществ, которые могут и не иметь своей целью общественную пользу [(е) 9].

Поскольку общественная польза тесно связана с экономической обоснованностью принимаемых решений, можно обратить внимание на то, что общественная польза или экономическая обоснованность при установлении освобождения от таможенных платежей, например грузовых автомобилей или самолетов, помещаемых под таможенную процедуру (режим) "временный ввоз", неочевидна.

* * *

В целом в отношении института льгот по уплате таможенных платежей можно сделать следующие выводы.

Поскольку в рамках существующего регулирования к объектам обложения таможенными платежами относятся и операции, экономический смысл которых не позволяет рассматривать их в качестве объекта обложения, это обуславливает проблемы, касающиеся льгот, в частности: не сформулировано определение, которое отражало бы их экономическую сущность, неоправданно расширен состав льгот и некоторые операции неверно квалифицированы в качестве льготуемых, экономические цели льготирования не всегда ясны.

Особое беспокойство вызывает то, что нормы законодательства не дают четкого представления о правах и обязанностях плательщиков таможенных платежей и контролирующих органов. Недопустимое в традиционных налоговых отношениях делегирование органу регулирования, не являющемуся законодательным (Комиссия Таможенного союза - Евразийская экономическая Комиссия), полномочий в области льгот ведет не только к установлению экономически необоснованных льгот, но и к фундаментальному искажению принципов налогообложения. Кроме того, требует решения проблема комплексного и экономически корректного отражения льгот в отчетности, которой пользуются уполномоченные органы, в том числе в рамках бюджетного процесса.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С развитием ВЭД российских компаний и притоком иностранных инвестиций в Россию чрезвычайно актуальными продолжают оставаться вопросы совершенствования механизма устранения двойного налогообложения в сфере международного налогообложения и системы налогообложения внешней торговли, особенно внешней торговли товарами, перемещаемыми через таможенную границу.

Инструментами механизма устранения международного двойного налогообложения доходов в Российской Федерации являются система налогообложения иностранных организаций и система зачета иностранного налога, заложенные в положениях национального российского законодательства и международных налоговых соглашений.

Российская модель механизма устранения международного двойного налогообложения, в основном соответствующая международным принципам, должна развиваться по следующим главным направлениям.

Во-первых, требуется сделать эффективным налогообложение иностранных организаций, получающих доходы от источников в РФ, на базе расширения сферы применения принципов международного налогообложения, принятых в зарубежных налоговых системах.

Во-вторых, с развитием международной деятельности российских организаций необходимой становится оптимизация налогообложения ВЭД отечественных компаний.

Как представляется, обязательное условие создания действенного механизма устранения международного двойного налогообложения - совершенствование законодательства, регулирующего налогообложение ВЭД.

Неполнота нормативных правовых актов в сфере налогового законодательства не позволяет в нужной мере регулировать отношения, возникающие при устранении международного двойного налогообложения, а также финансово корректно определить объемы налоговых обязательств и организовывать финансовый учет. Практика замещения норм налоговых законов положениями методических рекомендаций налоговых органов и официальных разъяснений финансовых органов должна постепенно изживать себя и уходить в прошлое.

Изучение международного опыта налогообложения дало возможность остановиться на анализе существующего российского законодательства в области международного налогообложения, чтобы найти способ использования международных принципов при его совершенствовании.

Первым шагом в устранении пробелов законодательства в области международного налогообложения должно стать установление правил определения налогового статуса организаций и источника доходов.

В налоговое законодательство необходимо ввести термины "резидент" и "нерезидент" применительно к организациям, а также законодательно закрепить критерии определения источника дохода, устранив таким образом неопределенность системы обложения, предусматривающей налогообложение доходов от источников в РФ или в иностранных государствах. Такие критерии могут быть установлены с учетом опыта развитых стран, например США, либо с применением российских критериев источника дохода, используемых при налогообложении физических лиц.

Основное значение налогообложения доходов иностранных организаций связано не с его фискальной функцией, а с созданием конкурентных условий деятельности таких организаций в России, в частности, исключив двойное налогообложение.

Налогообложение деятельности иностранных организаций базируется на использовании института постоянного представительства, который имеет специальное налоговое значение и определяет налоговый статус иностранной организации. Отсутствие постоянного представительства влечет за собой невозможность обложения доходов иностранной организации от деятельности в России.

Законодательством не достаточно полно определен один из ключевых критериев постоянного представительства иностранной организации - критерий регулярности деятельности: любая деятельность иностранной организации может быть признана облагаемой в России. Более четко должны быть закреплены в законодательстве все признаки постоянного представительства.

Одна из главных целей введения в налоговое законодательство института постоянного представительства заключается в вычленении дохода иностранной организации, подлежащего налогообложению в стране деятельности ее постоянного представительства.

Прибыль иностранной организации, облагаемая в России, определяется тем же методом, что и прибыль российской организации. При этом недостаточно учитывается специфика налогового статуса иностранной организации, связанная с необходимостью ограниченного налогообложения в государстве - источнике дохода и применением в этих целях условных методов определения прибыли. Исследование практики налогообложения иностранных организаций в России показало, что определение налоговых обязательств постоянного представительства во многих случаях является трудноадминистрируемым и может приводить к проведению налоговыми органами "специального расследования" по изучению документов головного офиса. В Российской Федерации необоснованно ограничена возможность исчисления прибыли постоянного представительства косвенными (условными) методами.

Требуется дополнить законодательство положениями, предусматривающими введение в качестве резервных косвенных (условных) методов исчисления прибыли постоянного представительства иностранной организации.

Налогообложение строительной деятельности иностранной организации в России возможно при соответствии условиям ее осуществления, установленным международным налоговым соглашением. Однако порядок расчета размера налоговых обязательств и момент их исполнения не установлены.

Необходимо введение в законодательство положений в части корректного определения объемов налоговых обязательств и сроков их исполнения иностранными организациями, ведущими строительную деятельность в России.

Целесообразно совершенствовать нормы российского законодательства, регулирующие порядок налогообложения некоторых видов доходов иностранных организаций у источника выплаты доходов. В частности, следует отказаться от практики устанавливать в законе порядок налогообложения доходов в зависимости от величин, которые невозможно определить на основе документов, принятых в обычаях российского делового оборота. Законодательно нужно предусмотреть меры противодействия уклонению от налогообложения путем перевода доходов, освобожденных от налогообложения в России, в страны с низким или нулевым налогообложением.

Либеральный характер процедур применения международных соглашений порождает проблему незащищенности системы налогообложения иностранных организаций от злоупотреблений со стороны недобросовестных налоговых агентов. Для некоторых международных соглашений по налоговым вопросам процедуры применения законодательно не прописаны. Законодательно должна быть

установлена процедура освобождения от налогообложения в России доходов иностранных организаций на основе специально разработанных форм с предварительным согласованием с налоговым органом правомочности применения положений международных договоров налоговыми агентами.

Еще один важнейший элемент механизма устранения международного двойного налогообложения в России - система зачета иностранного налога.

В законодательстве приведены отдельные положения, касающиеся устранения международного двойного налогообложения российских организаций при ведении ими ВЭД. Проблема международного двойного налогообложения российских организаций решается путем предоставления иностранного налогового зачета по налогам, уплаченным за рубежом. При этом законодательство ограничивает иностранный налоговый зачет суммой налога, подлежащего уплате с иностранных доходов в России.

Вместе с тем из-за недостатков в налоговом законодательстве снижается эффективность действия механизма устранения двойного налогообложения российских организаций:

- законодательно не урегулированы правила зачета иностранного налога в целях национального законодательства и международных налоговых соглашений. Это не позволяет корректно определить налоговые обязательства и организовать финансовый учет;

- не сформулированы правовые основания зачета иностранного налога: налогоплательщик должен доказать обоснованность каждой такой операции, при этом требования со стороны налоговых органов законодательно не ограничены;

- разрешительный характер процедуры зачета иностранного налога имеет негативные последствия, создавая административные препятствия, из-за которых снижается эффективность действия механизма устранения двойного налогообложения.

Чтобы избавиться от названных недостатков, предлагается ввести в законодательство понятие "предельная сумма зачета" и порядок ее исчисления на основе разработанной методики применения зачета иностранного налога в целях национального законодательства и международных соглашений.

Главная проблема государственной политики в сфере таможенного обложения - создание системы регулирования, не только существенно отличающейся от законодательства о налогах и сборах, но и не соответствующей принципам налогообложения: всеобщности; законодательной формы установления самих платежей, их элементов и процедур уплаты и администрирования; равенства и справедливости; единства налоговой системы и определенности правил обложения.

Однако бесперспективными представляются попытки механически применять правила НК РФ в области таможенного обложения. Большая часть подходов, реализуемых в государственной политике в отношении таможенных платежей, должна учитывать специфику таможенного обложения. Наиболее существенно, что в отличие от традиционных налоговых отношений товары, облагаемые таможенными платежами, должны пройти процедуру "выпуск", одним из условий которой является уплата таможенных платежей.

Предложения по совершенствованию государственной политики в таможенном обложении важно увязывать со вступлением России в ВТО, с присоединением к Киотской конвенции, формированием Таможенного союза.

Таким образом, как общая доктрина государственной политики в области таможенных платежей, так и отдельные аспекты государственной политики в этой сфере должны базироваться на трех составляющих: соблюдение принципов налогообложения; учет особенностей обложения перемещаемых через границу товаров, связанных с необходимостью их таможенного декларирования, контроля и выпуска; учет требований ГАТТ-ВТО и Киотской конвенции.

Отсутствие законодательного определения термина "таможенные платежи" в значительной степени привело к неопределенности их статуса. Важно, чтобы определение термина "таможенные платежи" содержало их сущностные признаки, которые должны формировать основу доктрины государственной политики в области таможенного обложения. Поскольку таможенные платежи являются фискальными платежами, а отношения, возникающие при их уплате, следует рассматривать как часть налоговых отношений, представляется, что в определении таможенных платежей должны учитываться признаки налогов и сборов. Кроме того, в определении термина "таможенные платежи" должны быть отражены признаки, отграничивающие их от обычных налогов и соответственно позволяющие учитывать особенности таможенного обложения: уплата в связи с перемещением товаров через таможенную границу, осуществление контроля за уплатой таможенными органами.

Очень важно решение вопроса "возврата" таможенных пошлин в систему налогов и сборов. Очевидно, что таможенная пошлина относится к фискальным платежам, т.е. к категории, объединяющей налоги и сборы. При этом квалификация пошлин как сбора некорректна, так как этому платежу не свойственны традиционные признаки сборов, что подтверждает правильность предложений о возвращении таможенной пошлины статуса федерального налога.

Квалификация таможенной пошлины в качестве налога имеет не только теоретическое, но и практическое значение, поскольку механизм регулирования, который сформировался и применяется с учетом существующего неопределенного статуса таможенной пошлины, не обеспечивает должного

государственного регулирования, делая данный платеж нелегитимным.

В настоящее время неоднозначен ответ на вопрос о том, должно регулирование этого платежа осуществляться в рамках НК РФ или в соответствии со спецификой пошлин следует устанавливать правила их уплаты в рамках таможенного регулирования. По нашему мнению, более предпочтительным вариантом является дополнение части второй НК РФ главой "Таможенная пошлина", так как применение кодифицированной формы регулирования налоговых отношений целесообразнее благодаря системности и полноте регулирования соответствующих отношений одним законодательным актом.

В будущем представляется полезной разработка главы НК РФ, посвященной таможенной пошлине. Однако, поскольку такой вариант более сложен и заинтересованными органами не обсуждается, считаем, что в настоящее время следует продолжить регулирование таможенных пошлин в рамках таможенного законодательства, но с приведением в соответствие с традиционными принципами налогообложения.

Такой подход хотя и не устраняет нарушение принципа единства налоговой системы, однако дает возможность решить наиболее важные из актуальных в настоящее время проблем. Обеспечивается соблюдение большей части принципов налогообложения, законодательные положения по таможенным пошлинам перестают быть рамочными, при осуществлении государственного регулирования исполнительная власть либо органы власти, созданные в связи с формированием Таможенного союза, перестают брать на себя функции законодательной власти, тем самым соблюдается принцип разделения властей. Создаются условия для перехода к регулированию таможенных платежей на основе принципов формирования налоговой системы России. В том числе в отношении таможенных платежей появляется возможность соблюдения одного из наиболее важных принципов - законодательство должно быть сформулировано таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить.

Реализация предложений по совершенствованию системы налогообложения участников ВЭД в России позволит:

- достичь долгосрочных целей российской государственной налоговой политики в области международного налогообложения, направленной на устранение налоговых препятствий на пути развития ВЭД организаций и международного экономического сотрудничества государств;

- увеличить внутренний и внешний товарооборот;

- привлечь иностранные инвестиции;

- повысить конкурентоспособность не только отдельных национальных предприятий, но и экономики России в целом.

ЛИТЕРАТУРА К РАЗДЕЛУ I

(А) Законодательные акты

(а) 1. Конституция Российской Федерации.

(а) 2. Гражданский кодекс Российской Федерации.

(а) 3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.

(а) 4. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // СЗ РФ. 1998. N 31. Ст. 3825.

(а) 5. Федеральный закон от 9 июля 1999 г. N 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1999. N 28. Ст. 3493.

(а) 6. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" // СЗ РФ. 2000. N 32. Ст. 3341.

(а) 7. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. N 11. Ст. 526.

(а) 8. Закон СССР от 14 июня 1990 г. N 1560-1 "О налогах с предприятий, объединений и организаций" // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств СССР. 1991. N 1.

(а) 9. Закон Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" // Информационная база данных СоюзПравоИнформ. Законодательство стран СНГ.

(а) 10. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал // СЗ РФ. 1999. N 16. Ст. 1938.

(а) 11. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества // СЗ РФ. 1999. N 27. Ст. 3188.

(а) 12. Налоговый кодекс Республики Беларусь // Информационная система "КонсультантПлюс".

(а) 13. Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного

налогообложения доходов и имущества, Ташкент, 15 мая 1992 г. // Содружество. 1992. N 5.

(а) 14. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал // СЗ РФ. 1999. N 37. Ст. 4447.

(а) 15. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы // СЗ РФ. 2003. N 4. Ст. 269.

(а) 16. Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество // СЗ РФ. 1998. N 8. Ст. 913.

(Б) Другие нормативные правовые акты

(б) 1. Постановление Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. N 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" // СЗ РФ. 2010. N 10. Ст. 1078.

(б) 2. Постановление Правительства РФ от 28 мая 1992 г. N 352 "О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества" // Информационная система "КонсультантПлюс".

(б) 3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 г. и на плановый период 2012 и 2013 гг. (одобрены Правительством РФ 20 мая 2010 г.) // Информационная система "КонсультантПлюс".

(б) 4. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. // Информационная система "КонсультантПлюс".

(б) 5. Приказ Минфина России от 30 сентября 2010 г. N 117н "Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения" // Российская газета. 2010. 24 нояб.

(б) 6. Приказ МНС России от 16 января 2004 г. N БГ-3-23/19 "Об утверждении формы годового отчета о деятельности иностранной организации в Российской Федерации" // Российская газета. 2004. 10 февр.

(б) 7. Приказ МНС России от 19 декабря 2003 г. N БГ-3-23/701@ "Об утверждении формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов и внесении изменений и дополнений в инструкцию по ее заполнению" // Российская газета. 2004. 22 янв.

(б) 8. Приказ МНС России от 28 марта 2003 г. N БГ-3-23/150 "Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций" // Финансовая газета. 2003. N 15.

(б) 9. Приказ МНС России от 3 июня 2002 г. N БГ-3-23/275 "Об утверждении Инструкции по заполнению формы налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов" // Российская газета. 2002. 29 июня.

(б) 10. Приказ МНС России от 7 марта 2002 г. N БГ-3-23/118 "Об утверждении инструкции по заполнению налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации" // Российская газета. 2002. 24 апр.

(б) 11. Приказ МНС России от 15 января 2002 г. N БГ-3-23/13 "Об утверждении форм Заявлений иностранной организации на возврат сумм налогов, удержанных у источника выплаты в Российской Федерации" // Российская газета. 2002. 20 марта.

(б) 12. Положение о некоторых вопросах налогообложения иностранных организаций, связанных с урегулированием внешней задолженности бывшего СССР перед иностранными коммерческими банками и финансовыми институтами, объединенными в Лондонский клуб кредиторов. Утверждено МНС России по согласованию с Минфином России 12 июля 2000 г. N БГ-4-06/1н // Российская газета. 2000. 1 авг.

(б) 13. Инструкция Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" // Российские вести. 1995. 27 июля.

(б) 14. Приказ МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 "Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций" // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2000. N 25.

(В) Письма государственных органов власти

(в) 1. Письмо Минфина России от 27 ноября 2009 г. N 03-08-05 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 2. Письмо Минфина России от 22 декабря 2009 г. N 03-08-05/1 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 3. Письмо Минфина России от 17 июля 2009 г. N 03-08-05 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 4. Письмо Минфина России от 27 ноября 2009 г. N 03-08-05 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 5. Письмо Минфина России от 22 декабря 2009 г. N 03-08-05/1 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 6. Письмо Минфина России от 2 марта 2005 г. N 03-08-05 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 7. Письмо Минфина России от 29 мая 2003 г. N 04-06-02 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 8. Письмо Минфина России от 8 декабря 2003 г. N 04-06-06/Кипр // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 9. Письмо Минфина России от 19 января 2005 г. N 03-08-06/Финляндия // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 10. Письмо МНС России от 6 февраля 2004 г. N 23-1-10/9-419@ "О применении Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 29 мая 1996 г." // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 11. Письмо Управления МНС России по г. Москве от 17 октября 2003 г. N 26-07/58150@ // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 12. Письмо Межрайонной инспекции ФНС России N 47 по г. Москве от 12 января 2005 г. N 01-12/29 "О порядке составления и представления годовой отчетности за 2004 г. иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Российской Федерации (г. Москве) // Информационная система "КонсультантПлюс".

(в) 13. Письмо Межрайонной инспекции ФНС России N 47 по г. Москве от 10 января 2006 г. N 01-13/36 "О порядке составления и представления годовой отчетности за 2005 г. иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Российской Федерации (г. Москве)" // Информационная система "КонсультантПлюс".

(Г) Судебные решения

(г) 1. Постановление Президиума ВАС РФ от 12 мая 1998 г. N 3973/97 // Вестник ВАС РФ. 1998. N 7.

(г) 2. Письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 // Вестник ВАС РФ. 2003 N 5.

(г) 3. Постановление ФАС Московского округа от 25 июля 2005 г., 20 июля 2005 г. N КА-А40/6616-05 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(г) 4. Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" // Вестник ВАС РФ. 2006. N 12.

(г) 5. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 9 апреля 2007 г. N А56-19578/2006 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(г) 6. Постановление ФАС Московского округа от 3 и 10 сентября 2007 г. по делу N КА-А40/8959-07 // Информационная система "КонсультантПлюс".

(г) 7. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 г. по делу N А40-94391/10-142-134 (Блумберг).

(г) 8. Определение ВАС РФ от 12 августа 2011 г. N ВАС-8654/11. Официальный сайт ВАС РФ: <http://www.arbitr.ru> (информация о движении дела, справочные материалы и др.).

(Д) Публикации экспертов на иностранном языке

(д) 1. Aigner H.-J. Source versus residence in International Tax Law. Linde. Vienna, 2005.

(д) 2. Agreement Among the Governments of the Member States of the Caribbean Community For the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Profits or Gains and Capital Gains and For the Encouragement of Regional Trade and Investment.

(д) 3. Avery J. Tax havens and measures against tax evasion and avoidance in the EEC. London, 1974.

(д) 4. Avery J.J.F., Ward D. Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention // European Taxation. 1993. May.

(д) 5. Bone O. Double imposition et evasion fiscale, contribution a l'etude d'un droit fiscal international. These Lille. Paris, 1929.

(д) 6. Caroll M.V. Taxation of Foreign and National Enterprises (Volum IV). Methods of Allocating Taxable Income, (Caroll Report). League of Nations. Geneva, 1933.

(д) 7. Caroll M.V. Prevention of International Double Taxation and Fiscal Evasion. Geneva, 1939.

(д) 8. Комментарии к Модели конвенции по налогам на доходы и на капитал. ОЭСР. Париж, 1999.

(д) 9. Конвенция между Австро-Венгрией и Пруссией. 21 июня 1899. Consolidated Treaty Series - Parry 1979.

(д) 10. Convention for the Avoidance of Double Taxation Between Member Countries. Andean Group Convention for the Avoidance of Double Taxation. 1971.

(д) 11. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. М., 1997.

- (д) 12. Deperon P. International Double Taxation. N. Y., 1945.
- (д) 13. Doernberg R. Electronic Commerce and International Tax Sharing, Tax Notes International 1013, 1998.
- (д) 14. Hinnekens L. International Taxation of Electronic Commerce: An Emerging Framework // Intertax. 1999.
- (д) 15. Horst S. What does globalization, mean for the world trading system? Kiel, 1998.
- (д) 16. Huston J., Willams L. Permanent Establishment: A Planning Primer. Denver, Boston: Kluwer Law and Taxation Publisher, 1993.
- (д) 17. International tax avoidance and evasion. OECD. Report. Paris, 1987.
- (д) 18. International Tax Avoidance and Evasion. Colloquy. Publications of International Bureau for Fiscal Documentation. Amsterdam, 1981.
- (д) 19. Larking B., Moore R. The Taxation of Permanent Establishments. United Kingdom // Permanent Establishments. Amsterdam: IBFD Publication, 1995.
- (д) 20. League of Nations Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation 1927. Art. 5.
- (д) 21. League of Nations Document C. 216. M.85.1927. II.
- (д) 22. Модель конвенции по налогам на доходы и капитал. ОЭСР. Париж, 1999.
- (д) 23. Model Convention for the Avoidance of Double Taxation Between Member Countries and other Countries Outside the Subregion. Andean Group Convention for the Avoidance of Double Taxation. 1971.
- (д) 24. OECD Model Convention on Income and Capital. 2010.
- (д) 25. OECD Model Convention on Income and Capital. 2008.
- (д) 26. OECD Review of Comparability and of Profit Methods: Revision of Chapters I - III of the Transfer Pricing Guidelines. 22 July 2010.
- (д) 27. OECD Discussion Draft on a New Article 7 (Business Profit) of the OECD Model Tax Convention.
- (д) 28. OECD. Policy Brief No. 1 - 1997: Electronic Commerce. 1997.
- (д) 29. OECD Discussion Draft. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? 2003.
- (д) 30. OECD The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Change. Public discussion draft. 2006.
- (д) 31. Oualid W. Les solutions internationales du probleme des doubles impositions. Paris, 1927.
- (д) 32. Overview of OECD's work on countering international tax evasion. A Background Information Brief. 12 October 2009.
- (д) 33. Pijl H. Morgan Stanley: Issues regarding Permanent Establishment and Profit Attribution in Light of the OECD View. Bulletin for International Taxation. May 2008. IBFD.
- (д) 34. Pirer M. International juridical double taxation of income. Chapter VII. Measures designed to avoid or eliminate double taxation // International taxations. 1989 N 11.
- (д) 35. Pinto D. E-commerce and Source-based Income Taxation. IBFD. 2003.
- (д) 36. Pinto D. The Need to Reconceptualize the Permanent Establishment Threshold. IBFD Bulletin of International Taxation July 2006 N 7.
- (д) 37. Rawal R. Taxation of Permanent Establishment: International perspective. Spiramus. 2006.
- (д) 38. Rosenbloom H.D., Sutherland K.D., Ring M.D., Larking B., Moore R. The Taxation of Permanent Establishments. The United States // Permanent Establishments. Amsterdam: IBFD Publication, 1994.
- (д) 39. Russo R. Attribution of Profits to Permanent Establishment. IBFD. 2005.
- (д) 40. Руководство по трансферту цен для мультинациональных предприятий и налоговых администраций. ОЭСР. Париж, 1995.
- (д) 41. Seligman E.R.A. La Double Imposition et la Cooperation Fiscale Internationale, 1927.
- (д) 42. Seligman E.R.A. Essays in taxation. Rapport. Geneve, 1923.
- (д) 43. Seligman E.R.A. Double Taxation and International Fiscal Cooperation. The Macmillan Company. N. Y., 1928.
- (д) 44. Skaar A.A. Соглашение между Польшей и Чехословакией от 23 апреля 1925 г. 44 LNTS. Ст. 2091.
- (д) 45. Skaar A.A. Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: the Concept of Permanent Establishment // Permanent Establishment. Amsterdam: IBFD Publication, 1994.
- (д) 46. Skaar A.A. Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle Deventer, Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers. 1991.
- (д) 47. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 2. М., 1935.
- (д) 48. Stamp J. Double taxation and the Freedom of the international investment, 1924 // Current problem in Finance and Government.
- (д) 49. Vinnitsky D.V. The History of Double Tax Convention. National Report Russia. Materials for International Tax Conference in Rust. 2008.
- (д) 50. Vogel K. Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, Un-, and Us Model Convention for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German

Tax practice Pub.: Aspen, 1996.

(д) 51. Vogel K. Vogel Klaus on Double Taxation Convention. A Commentary to the OECD, UN and US Model Convention for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice. Third Edition. Amsterdam: Kluwer Law and Taxation International, 1997.

(Е) Публикации экспертов на русском языке

(е) 1. Алексеева А.П. Отчетность некоммерческих представительств // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2004. N 6.

(е) 2. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М., 2004.

(е) 3. Богатина Ю.Г. Как избежать потерь (о практике использования соглашений об избежании двойного налогообложения) // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 8.

(е) 4. Будылин С.Л. Налог на офшоры: законодательство США о контролируемых иностранных корпорациях // Налоги. 2009. N 2.

(е) 5. Бюджетное послание Президента Российской Федерации Д.А. Медведева о бюджетной политике в 2010 - 2012 годах // Парламентская газета. 2009. 29 мая.

(е) 6. Васильева М.В. Основные тенденции развития налоговых систем промышленно развитых стран // Международный бухгалтерский учет. 2010. N 9.

(е) 7. Вахитов Р.Р. Законодательство Германии о правилах недостаточной капитализации // Налоговед. 2005. N 12.

(е) 8. Вахитов Р.Р., Роверс Н.К. Недостаточная капитализация: национальное законодательство и международные договоры // Налоговед. 2007. N 9.

(е) 9. Викулов К.Е. Налогообложение постоянных представительств иностранных организаций: российский и международный опыт // Налоговая политика и практика. 2009. N 5.

(е) 10. Викулов К.Е. Правила налогообложения иностранных организаций, действующих через постоянное представительство: опыт ЭСР и правовое регулирование в России: Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук: 12.00.2014. М.: РГБ 2011 (Из фондов Российской Государственной библиотеки).

(е) 11. Воронина Н.В., Бабанин В.А. Двойное налогообложение и уклонение от уплаты налогов как проблема международного характера // Международный бухгалтерский учет. 2007. N 7.

(е) 12. Воронков В.А. О налоговом учете иностранных юридических лиц // Иностраный капитал в России. Налоги, учет и валютное регулирование. 1997. N 5.

(е) 13. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998.

(е) 14. Галата К.А. Офшорные зоны. Контроль и международное сотрудничество на современном этапе // Международная экономика. 2011. N 2.

(е) 15. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск, 2000.

(е) 16. Дмитриев В.Н. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения: как с ними работать бухгалтеру // Главбух. 1997. N 6. С. 77 - 88.

(е) 17. Дмитриев В.Н. Принципы налогообложения иностранных юридических лиц // Финансовая газета. 1996. N 15.

(е) 18. Дубовик С.В. Анализ мирового опыта по налогообложению контролируемых иностранных компаний // Налоги и налогообложение. 2010. N 11.

(е) 19. Загряцков М.Д. Проблема двойного налогообложения в послевоенной литературе // Вестник финансов. 1929. N 7.

(е) 20. Иванеев А.И. Налогообложение иностранных компаний и предприятий с участием иностранных инвестиций. М., 1997.

(е) 21. Иванец Ю.Л. Межгосударственный обмен налоговой информацией: мировые тенденции и российские перспективы // Налоговая политика и практика. 2010. N 8.

(е) 22. Кашин В.А. Налоги в международных экономических отношениях // Финансовая газета. 1993. N 32 - 33.

(е) 23. Кашин В.А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. 1997. N 5.

(е) 24. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М., 1998.

(е) 25. Климентьева В.Г. Понятие постоянного представительства иностранной организации в российском законодательстве // Право и жизнь. 2008. N 118 (1).

(е) 26. Козлова О.Л. О применении положений соглашений об избежании двойного налогообложения в Российской Федерации // Налоговый вестник. 1999. N 10.

(е) 27. Корниенко И.А. Представительство иностранного юридического лица. От регистрации до налогообложения. М., 1998.

- (е) 28. Коннов О.Ю. Виды деятельности, исключая образование постоянного представителя иностранного лица // Ваш налоговый адвокат. Консультации. Рекомендации. Налогообложение внешнеэкономических операций. 2001. Вып. 2 (16).
- (е) 29. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002.
- (е) 30. Котляренко С. Проблемы реализации норм международных соглашений по вопросам налогообложения // Налоговый вестник. 1999. N 6.
- (е) 31. Макс Ф., Чанс К. Концепция постоянного представительства согласно Инструкции ГНС России N 34 и международным принципам налогообложения // Налоговый вестник. 1996. N 7.
- (е) 32. Михайлов П.П. Налоговые обязательства представительств иностранных организаций, осуществляющих подготовительную и вспомогательную деятельность в Российской Федерации // Иностраный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 2001. N 5.
- (е) 33. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000.
- (е) 34. Налоги в условиях экономической интеграции / Под ред. В.С. Барда и Л.П. Павловой. М., 2004.
- (е) 35. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997.
- (е) 36. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. И.Г. Рукаковой, В.А. Кашина. М.: Финансы; ЮНИТИ, 1998.
- (е) 37. Налогообложение иностранных компаний в России: сб. материалов правоприменительной практики. Вып. 1 / сост. Е.В. Овчарова. М.: Статут, 2004.
- (е) 38. Оськин В.Н. Налоговые льготы американских резидентов и российских компаний с американским капиталом в Российской Федерации // Налоговый вестник. 1999. N 5.
- (е) 39. Оськин В.Н. Налоговые льготы для резидентов ФРГ и российских компаний с их участием // Налоговый вестник. 1999. N 11.
- (е) 40. Падейский Н.А. Двойное обложение как международная финансово-правовая проблема // Вестник финансов. 1929. N 11 - 12.
- (е) 41. Падейский Н.А. Проблема двойного обложения и интересы советских хозорганов, действующих за границей // Вопросы торговли. 1929. N 9 - 10.
- (е) 42. Павлова Л.П., Грачев А.В. Налогообложение компаний США, осуществляющих деятельность за рубежом, и использование этого опыта в России. Монография. М.: Оргсервис - 2000, 2003.
- (е) 43. Пепеляев С.Г. Налоговое право. М.: Юристъ, 2004.
- (е) 44. Перов А.В. Налоги и международные соглашения России. М.: Юристъ, 2000.
- (е) 45. Петрова Л.П. Особенности уплаты налогов при наличии обособленных подразделений // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 2.
- (е) 46. Петрыкин А.А. Налоговые агенты по НК РФ и их ответственность за нарушение налогового законодательства в части налогообложения иностранных юридических лиц // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. 2000. N 2.
- (е) 47. Петрыкин А.А. Налоговые обязательства представительств иностранных компаний: подготовительная и вспомогательная деятельность // Иностраный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 2000. N 3.
- (е) 48. Петрыкин А.А. О статусе зависимого и независимого агента для целей налогообложения // Иностраный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 1999. N 11.
- (е) 49. Петрыкин А.А. Особенности налогообложения прибыли иностранных юридических лиц в Российской Федерации при осуществлении ими строительно-монтажной деятельности // Иностраный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 2000. N 5.
- (е) 50. Петрыкин А.А. Некоторые практические вопросы налогообложения иностранных организаций, осуществляющих коммерческую деятельность в России через филиалы // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 8.
- (е) 51. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб., 2005.
- (е) 52. Полежарова Л.В. Налогообложение прибыли и доходов иностранных организаций в Российской Федерации. М.: Экономика, 2004. (Российское отделение Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА)).
- (е) 53. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. М.: Магистр, 2009.
- (е) 54. Полякова В.В. Налоговые обязательства представительств иностранных фирм // Ваш налоговый адвокат. Консультации. Рекомендации. Налогообложение внешнеэкономических операций. 1999. Вып. 3 (9).
- (е) 55. Пчелкина В.М. Международные договоры об избежании двойного налогообложения - 2004 год // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2004. N 1.
- (е) 56. Пчелкина В.М. Изменения в отчетности налоговых агентов, выплачивающих доходы

иностранным организациям // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2004. N 6.

(е) 57. Пчелкина В.М. Основные средства представительств иностранных организаций: как правильно учесть и заплатить налоги // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 8.

(е) 58. Рыбалкин И.М. Международное налогообложение: применение понятия "постоянное представительство" к электронной коммерции // Иностраный капитал в России. Налоги, учет, валютное и таможенное регулирование. 2001. N 6.

(е) 59. Силюк И. Тонкая капитализация: проблемы правоприменения и налоговые последствия // Корпоративный юрист. 2008. N 12.

(е) 60. Соколова Е.Н. Об отдельных вопросах применения международных налоговых соглашений // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 2.

(е) 61. Соколова Е.Н. О подтверждении постоянного местопребывания в Российской Федерации в целях применения договоров об избежании двойного налогообложения // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 3.

(е) 62. Солдатов А.В. Особенности налогообложения на стройплощадках иностранных юридических лиц // Бухгалтерский учет. 2000. N 13.

(е) 63. Соловьев И.Н. Иностраный капитал в России: что показывают налоговые проверки // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2002. N 2.

(е) 64. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001.

(е) 65. Фомичева Л.П. Выплачиваем дивиденды за 2004 г. // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. 2005. N 3.

(е) 66. Ходов Л.Г. Налоги и налоговое регулирование экономики: Учеб. пособие. М.: ТЕИС, 2003.

(е) 67. Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части второй (постатейный). Глава 25 "Налог на прибыль организаций". М.: МЦФЭР, 2003.

(е) 68. Шахматьев А.А. Международное налогообложение и международное право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. 2006. N 3.

(е) 69. Шахматьев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования: Монография. М.: Юрлитинформ, 2010.

(Ж) Интернет-ресурсы

(ж) 1. www.taxalmanac.org/index.php/Treasure_Regulation,_Subchapter_A,_Seel.1441-1.

(ж) 2. <http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2010/09/2010GCM2052>

Switzerland-revises-unilateral-treaty-anti-abuse-provisions.

(ж) 3. www.china-hongkong-business.ru.

(ж)

http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax_base/con_20.

(ж) 5. Tax Information Exchange Agreements. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>.

(ж) 6. Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital. URL: http://www.oecd.org/document/37/0,3343,en_2649_33747_1913957_1_1_1_1,00&&en-USS_01DBC.html.

4.

ЛИТЕРАТУРА К РАЗДЕЛУ II

(А) Законодательные акты

(а) 1. Конституция Российской Федерации.

(а) 2. Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (Киото 18 мая 1973 г., в ред. Протокола от 26 июня 1999 г., Российская Федерация присоединилась к Конвенции в соответствии с Федеральным законом от 3 ноября 2010 г. N 279-ФЗ) / официальный перевод на русский язык: КонсультантПлюс. Версия Проф.

(а) 3. Генеральное соглашение по тарифам и торговле 1994 г. (ГАТТ, заключено в г. Марракеше 15 апреля 1994 г.) / неофициальный перевод на русский язык: КонсультантПлюс. Международное право.

(а) 4. Соглашение по применению статьи VII Генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 г. (заключено в г. Марракеше 15 апреля 1994) / неофициальный перевод на русский язык: КонсультантПлюс. Международное право.

(а) 5. Таможенный кодекс Таможенного союза (ратифицирован Федеральным законом от 2 июня 2010 г. N 114-ФЗ).

(а) 6. Договор о зоне свободной торговли (подписан в г. Санкт-Петербурге 18 октября 2011 г.).

(а) 7. Договор о создании единой таможенной территории и формировании Таможенного союза от 6 октября 2007 г. (ратифицирован Федеральным законом от 27 октября 2008 г. N 187-ФЗ).

(а) 8. Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества (подписан в г. Астане 10 октября 2000 г., ратифицирован Федеральным законом от 22 мая 2001 г. N 56-ФЗ).

(а) 9. Протокол о внесении изменений в Договор об учреждении Евразийского экономического сообщества от 10 октября 2000 г. (подписан в г. Душанбе 6 октября 2007 г., ратифицирован Федеральным законом от 27 октября 2008 г. N 192-ФЗ).

(а) 10. Протокол от 6 октября 2007 г. "О порядке вступления в силу международных договоров, направленных на формирование договорно-правовой базы Таможенного союза, выхода из них и присоединения к ним" (ратифицирован Федеральным законом от 27 октября 2008 г. N 189-ФЗ).

(а) 11. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. "О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе".

(а) 12. Протокол от 11 декабря 2009 г. "О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе".

(а) 13. Соглашение между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. "О едином таможенно-тарифном регулировании" (ратифицировано Федеральным законом от 22 декабря 2008 г. N 253-ФЗ).

(а) 14. Протокол от 12 декабря 2008 г. "О предоставлении тарифных льгот" (ратифицирован Федеральным законом от 28 ноября 2009 г. N 302-ФЗ).

(а) 15. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 18 июня 2010 г. "О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу Таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском" (ратифицировано Федеральным законом от 5 апреля 2011 г. N 60-ФЗ).

(а) 16. Договор о Комиссии Таможенного союза (подписан в г. Душанбе 6 октября 2007 г., ратифицирован Федеральным законом от 27 октября 2008 г. N 188-ФЗ).

(а) 17. Договор "О Евразийской экономической комиссии" (подписан в г. Москве 18 ноября 2011 г., ратифицирован Федеральным законом от 1 декабря 2011 г. N 374-ФЗ).

(а) 18. Соглашение стран СНГ от 15 апреля 1994 г. "О создании зоны свободной торговли".

(а) 19. Бюджетный кодекс Российской Федерации.

(а) 20. Гражданский кодекс Российской Федерации.

(а) 21. Налоговый кодекс Российской Федерации.

(а) 22. Таможенный кодекс Российской Федерации 1993 г. (был утвержден Верховным Советом Российской Федерации 18 июня 1993 г. N 5221-1).

(а) 23. Федеральный закон от 15 июля 1995 г. N 101-ФЗ "О международных договорах Российской Федерации".

(а) 24. Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности".

(а) 25. Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. N 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации".

(а) 26. Таможенный кодекс Российской Федерации (был утвержден Федеральным законом от 28 мая 2003 г. N 61-ФЗ).

(а) 27. Федеральный закон от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания".

(а) 28. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности".

(а) 29. Федеральный закон от 11 января 1995 г. N 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации".

(Б) Другие нормативные правовые акты

(б) 1. Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 31 мая 2001 г. N 3 "О Положении о Межгосударственном Совете Евразийского экономического сообщества".

(б) 2. Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС от 27 ноября 2009 г. N 15 "О вопросах организации деятельности Комиссии Таможенного союза".

(б) 3. Решение Комиссии Таможенного союза от 18 июня 2010 г. N 331 "Об утверждении перечня товаров, временно ввозимых с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов, а также об условиях такого освобождения, включая его предельные сроки".

(б) 4. Указ Президента РФ от 23 мая 1996 г. N 763 "О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти".

(б) 5. Постановление Правительства РФ от 23 июля 1996 г. N 883 "О льготах по уплате ввозной таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями".

(б) 6. Постановление Правительства РФ от 3 июля 2006 г. N 413 "Об утверждении форм

документов финансовой отчетности об исполнении федерального бюджета для представления в Счетную палату Российской Федерации".

(б) 7. Распоряжение Правительства РФ от 14 декабря 2005 г. N 2225-р "О Концепции развития таможенных органов Российской Федерации".

(б) 8. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 - 2014 гг.

(б) 9. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 г. и на плановый период 2012 - 2013 гг.

(б) 10. Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 190н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации". Приложение 1 "Классификация доходов бюджетов".

(б) 11. Приказ Минфина России от 21 декабря 2011 г. N 180н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации". Приложение 1 "Перечень кодов видов доходов бюджетов" (действует с 2012 г.).

(б) 12. Приказ ФТС России от 12 июля 2010 г. N 1315 "Об условном выпуске товаров, ввозимых в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций".

(б) 13. Приказ ГТК России от 25 декабря 1996 г. N 774 "О классификаторах и списках нормативно-справочной информации, используемых для таможенных целей". Приложение N 15 "Классификатор таможенных платежей".

(В) Письма и заключения государственных органов власти и экспертных организаций

(в) 1. Аналитическая записка "О сводных предложениях по совершенствованию налогового и таможенного законодательства Российской Федерации" / В.Г. Пансков // Бюллетень Счетной палаты. 2006. N 10.

(в) 2. Заключения Счетной палаты Российской Федерации по отчетам Правительства Российской Федерации об исполнении федерального бюджета, представленным в форме проектов федеральных законов об исполнении федерального бюджета за соответствующий год.

(в) 3. Заключение Компании "Пепеляев, Гольцблат и партнеры" по проекту федерального закона N 364858-3 "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах" (по вопросу исключения таможенной пошлины и таможенных сборов из системы налогов и сборов).

(в) 4. Отчет о результатах контрольного мероприятия "Проверка эффективности действующего таможенного законодательства и принимаемых таможенными органами мер по осуществлению таможенного тарифного регулирования в части влияния на формирование доходов федерального бюджета в 2006 г. и истекшем периоде 2007 г. в Центральном таможенном управлении и подведомственных ему таможах" / В.П. Горегляд // Бюллетень Счетной палаты. 2007. N 8.

(в) 5. Пояснительная записка к проекту федерального закона N 425229-4 "О федеральном бюджете на 2008 год и на период до 2010 года" // КонсультантПлюс. Законопроекты.

(Г) Судебные решения

(г) 1. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2006 г. N 2-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона "О связи" в связи с запросом Думы Корякского автономного округа".

(г) 2. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. N 14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй ст. 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева".

(г) 3. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года".

(г) 4. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. N 22-П "По делу о проверке конституционности Постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года N 962 "О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования" и от 14 октября 1996 года N 1211 "Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы".

(г) 5. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П "По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы".

(Д) Публикации на иностранном языке

(д) 1. General Agreement on Tariffs and Trade 1994 (Marrakesh, 15 April 1994).

(д) 2. Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994

(Customs Valuation Agreement, Marrakesh, 15 April 1994).

(д) 3. International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (as amended, the Revised Kyoto Convention).

(Е) Публикации экспертов на русском языке

(е) 1. Бакаева О.Ю. Таможенные фискальные доходы: правовое регулирование. Монография / Под ред. Н.И. Химичевой. М.: Статут, 2005.

(е) 2. Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. М.: Норма, 2002.

(е) 3. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.

(е) 4. Гварлиани Т.Е. Налогообложение и таможенно-тарифное регулирование внешнеэкономической деятельности. М.: Финансы и статистика, 2007.

(е) 5. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование как критерий конкурентоспособности налоговой системы страны // Актуальные проблемы теории и практики налогового администрирования в Российской Федерации: Доклады и выступления участников Круглого стола (26 октября 2006 г.). М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2006.

(е) 6. Гончаренко Л.И., Грунина Д.К., Мельникова Н.П. Основы налогообложения / Под ред. д. э. н. Л.П. Павловой. М.: Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 1998.

(е) 7. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // Налоговый вестник. 2007. N 7.

(е) 8. Горский И.В. Методологические подходы к эффективности налогообложения: социальный аспект // Налоговая политика и практика. 2006 N 3.

(е) 9. Горский И.В. (под ред.) Налоговая политика России: проблемы и перспективы. М.: Финансы и статистика, 2003.

(е) 10. Давыдов О.Д. Внешняя торговля: время перемен. М., 1996.

(е) 11. Журавлев А.А. Таможенные платежи в системе экономических отношений на современном этапе: Автореф. дис. ...к. э. н. М., 2007.

(е) 12. Зарипов В.М. Налоговое администрирование по новым правилам // Налоговед. 2006. N 10.

(е) 13. Зарипов В.М. Вопросы налоговых льгот в решениях Конституционного Суда РФ, принятых в 2003 г. // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2003 г. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Издательско-консультационная компания "Статус-Кво 97", 2004.

(е) 14. Калинин М.В. Правовое регулирование уплаты таможенных платежей при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу: Автореф. дис. ...к. ю. н. М.: МГЮА, 2008.

(е) 15. Козырин А.Н. Правовое регулирование таможенно-тарифного механизма (сравнительно-правовое исследование): Автореф. дис. ...д. ю. н. М., 1994.

(е) 16. Козырин А.Н., Трошкина Т.Н. Комментарий к Закону Российской Федерации "О таможенном тарифе" (постатейный) // КонсультантПлюс. Комментарии законодательства, 2004.

(е) 17. Котляровский С.А. Финансовое право СССР. Ленинград, 1926.

(е) 18. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Науч. ред. С.О. Шохин. М.: Волтерс Клувер, 2006.

(е) 19. Кулешов В. Готовим новый кодекс // Экономика и жизнь. 1998. N 41.

(е) 20. Кулумбекова Т.Е. Факторы формирования таможенных платежей и доходов: Автореф. дис. ...к. э. н. Владикавказ, 2005.

(е) 21. Лодыженский К.Н. История русского таможенного тарифа. СПб., 1886.

(е) 22. Миляков Н.В. Таможенная пошлина. М.: Финансы и статистика, 2004.

(е) 23. Пансков В.Г. Налоговая реформа в России: еще длинна дорога // Налоговая политика и практика. 2010. N 6.

(е) 24. Пансков В.Г. О некоторых проблемах формирования российской налоговой системы // Финансы. 2007. N 3.

(е) 25. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005.

(е) 26. Пансков В.Г. Некоторые направления налоговой реформы: проблемы и пути решения // Налоговая политика и практика. 2004. N 3.

(е) 27. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. М.: МЦФЭР, 2003.

(е) 28. Пепеляев С.Г. Суды заменяют и подменяют налоговые органы // Газета. 2006. 7 марта.

(е) 29. Петти В. Трактат о налогах и сборах // Шедевры мировой экономической мысли. Т. 2. Петрозаводск, 1993.

(е) 30. Пинская М.Р. Основы теории налогов и налогообложения / Под научн. ред. В.С. Барда: Монография. М.: Палеотип, 2004.

(е) 31. Рубченко М. Любой ценой. Таможня перевыполняет бюджетный план за счет нарушения закона // Эксперт. 2003. N 2.

(е) 32. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2008.

(е) 33. Сасов К.А. Споры о конституционности налоговых законов: полномочия Конституционного Суда Российской Федерации / Под ред. М.Ф. Ивлиевой. М.: Статут, 2006.

(е) 34. Таможенная стоимость: Учебник / Под общ. ред. Л.А. Бондарь и В.А. Шамахова. М.: Софт Издат, 2007.

(е) 35. Трошкина Т.Н. Таможенно-тарифные инструменты государственного регулирования внешнеторговой деятельности // Реформы и право. 2008. N 2.

(е) 36. Трошкина Т.Н. Обязательные платежи в механизме государственного регулирования внешнеторговой деятельности в Российской Федерации: Монография. М.: Ось-89, 2006.

(е) 37. Трошкина Т.Н. Таможенно-тарифные инструменты государственного регулирования внешнеторговой деятельности // Налоги и налогообложение. 2005. N 10.

(е) 38. Трошкина Т.Н. Налоговый характер таможенно-тарифных правоотношений (о правовой природе таможенной пошлины) // КонсультантПлюс. Комментарии законодательства, 2001.

(е) 39. Федеральные налоги и сборы с организаций: Учебник / Под ред. Л.П. Павловой, Л.И. Гончаренко. М.: Статус-Кво-97, 2005.

(е) 40. Щекин Д.М. Научная рецензия на автореферат диссертации. Научная работа: новый вклад в кодификацию и гармонизацию норм налогового правового регулирования // Налоговед. 2008. N 10.

(е) 41. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002.

(Ж) Интернет-ресурсы и статистические данные

(ж) 1. International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures (as amended, text of the Revised Kyoto Convention). URL: http://www.wcoomd.org/Kyoto_new/Content/content.html.

(ж) 2. WTO legal texts. URL: http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm.

(ж) 3. Счетная палата Российской Федерации. URL: www.ach.gov.ru.

(ж) 4. Таможенная статистика внешней торговли России. Годовые справочники (1998 - 2011 гг.).

(ж) 5. Федеральное казначейство. Отчетность об исполнении федерального бюджета Российской Федерации. Официальный сайт Федерального казначейства: URL: <http://www.roskazna.ru/reports/yi.html>.

(ж) 6. Банк России. Статистика. Официальный сайт Банка России. URL: <http://www.cbr.ru/statistics/>.

(ж) 7. <http://www.macmillandictionary.com/>.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Ограничение льгот по международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, заключенным Российской Федерацией с иностранными государствами

Наименование международного соглашения и соответствующей статьи в соглашении	Случаи предоставления льгот или отказа в предоставлении льгот, предусмотренных международным соглашением
<p>1. Договор между Российской Федерацией и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17 июня 1992 г., ст. 20 "Ограничение льгот"</p>	<p>1. Льготы по соглашению предоставляются только следующим лицам:</p> <p>а) физическому лицу - резиденту договаривающегося государства;</p> <p>б) лицам, которые осуществляют коммерческую деятельность в государстве резиденции (иную, чем деятельность по вложению инвестиций или управлению ими), если только такая деятельность не является банковской или страховой деятельностью, осуществляемой банком или страховой компанией, и доход, получаемый из государства-источника, получен в связи с такой коммерческой деятельностью или относится к ней;</p> <p>с) компании, акции которой продаются и покупаются в государстве резиденции в значительном объеме и на регулярной основе на официально признаваемой бирже ценных бумаг или которая</p>

	<p>полностью принадлежит прямо или косвенно другой компании, являющейся резидентом этого же государства и акции которой продаются и покупаются указанным образом;</p> <p>d) некоммерческой организации, которая обычно освобождается от подоходного налога в государстве резиденции, при условии, что более половины лиц, имеющих фактическое право на доход, членом или участников этой организации, если таковые имеются, имеют право на льготы, предусмотренные Договором, или</p> <p>e) лицу, которое удовлетворяет обоим из следующих условий:</p> <p>i) более 50 процентов участия, дающего фактическое право на доход в таком лице, а применительно к компании - более 50 процентов количества акций каждого класса в акционерном капитале компании принадлежат прямо или косвенно лицам, имеющим право на льготы, предоставленные Договором согласно пп. "a", "c" или "d", и</p> <p>ii) не более 50 процентов валового дохода такого лица используется прямо или косвенно для выполнения обязательств (включая обязательства в отношении процентов или доходов от авторских прав и лицензий) перед лицами, не имеющими права на льготы, предусмотренные Договором согласно пп. "a", "c" или "d".</p> <p>2. Лицо, не имеющее права на льготы, предусмотренные Договором согласно п. 1, может тем не менее получить льготы, предоставляемые Договором, если такое решение примет компетентный орган Государства, в котором возникает доход.</p> <p>В Соединенных Штатах "официально признаваемая биржа ценных бумаг" означает систему NASDAQ, принадлежащую Национальной Ассоциации лиц, осуществляющих сделки с ценными бумагами, и любую биржу ценных бумаг, зарегистрированную в Комиссии по сделкам с ценными бумагами в качестве биржи национальных ценных бумаг в рамках Закона о сделках с ценными бумагами 1934 г.</p>
<p>2. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества от 15 февраля 1994 г., ст. 23 "Ограничение льгот"</p>	<p>1. Если в соответствии с положениями Конвенции любой доход освобождается от налога в Российской Федерации и если по законодательству Соединенного Королевства лицо в отношении этого дохода подлежит налогообложению в части, которая переводится или получена в Соединенном Королевстве, а не всего дохода, то в этом случае льгота, предусматриваемая Конвенцией в Российской Федерации, применяется только к той части дохода, которая облагается в Соединенном Королевстве.</p> <p>2. Несмотря на положения любой другой статьи Конвенции, лицо с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве, которое в соответствии с национальным законодательством этого Государства, предусматривающим льготные условия для привлечения иностранных инвестиций, не подлежит налогообложению или облагается по более низкой ставке налога на доход или прирост стоимости имущества, не должно пользоваться любыми вычетами или освобождениями от налога, предоставляемыми Конвенцией</p>

<p>3. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 25 апреля 1994 г., ст. 24 "Ограничение льгот"</p>	<p>Компетентный орган Договаривающегося Государства после проведения консультаций с компетентным органом другого Договаривающегося Государства может отказать в предоставлении льгот, предусмотренных настоящей Конвенцией, любому лицу или в отношении любой сделки, если, по его мнению, предоставление этих льгот приведет к злоупотреблению положениями Конвенции в противоречии с ее целями</p>
<p>4. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 22 ноября 2004 г., ст. 28 "Ограничение льгот"</p>	<p>1. Компетентные органы Договаривающегося Государства могут отказать в предоставлении льгот в соответствии с настоящей Конвенцией любому лицу или в отношении любой сделки, если, по их мнению, предоставление таких льгот приведет к злоупотреблению Конвенцией с точки зрения ее целей.</p> <p>2. Если после даты подписания Конвенции Договаривающееся Государство примет законодательство, согласно которому офшорный доход компании от:</p> <ul style="list-style-type: none">а) морских перевозок;б) банковской, финансовой, страховой, инвестиционной или подобной деятельности илив) существования в качестве штаб-квартиры, координационного центра или подобного образования, занимающегося предоставлением административных услуг или иной поддержки группе компаний, чья деятельность происходит в основном в других Государствах, - <p>освобождается в этом Государстве от налогообложения или облагается налогом по ставке, которая значительно ниже ставки налога, уплачиваемого на доходы от подобной деятельности на его территории, другое Договаривающееся Государство не обязано применять любое ограничение, установленное Конвенцией, в отношении своего права облагать налогом доход, полученный компанией от такой офшорной деятельности, или своего права облагать налогом дивиденды, выплачиваемые компанией.</p> <p>3. На юридическое лицо, которое является резидентом Договаривающегося Государства и получает доход из источников в другом Договаривающемся Государстве, не будут в этом Договаривающемся Государстве распространяться преимущества настоящей Конвенции, если более пятидесяти процентов участия в этом лице (или в случае компании - более пятидесяти процентов общего числа голосующих акций и стоимости акций компании) принадлежит прямо или косвенно любой комбинации одного или более лиц, не являющихся резидентами первого упомянутого</p>

Договаривающегося Государства. Однако данное положение не применяется, если такое лицо осуществляет в Договаривающемся Государстве, резидентом которого оно является, значительную предпринимательскую деятельность, иную, чем простое владение ценными бумагами или другими активами, либо простое осуществление вспомогательной, подготовительной или любой другой подобной деятельности в отношении других связанных с ним лиц

Международные соглашения об избежании двойного
налогообложения между Российской Федерацией
и иностранными государствами

Действующие соглашения

Название соглашения	Дата подписания	Дата вступления в силу	Дата начала применения	Предельная ставка налогообложения дивидендов, %	Предельная ставка налогообложения процентов, %	Предельная ставка налогообложения роялти, %	Постоянное представительство по строительству, месяц
1. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал	13 апреля 2000 г.	30 декабря 2002 г.	1 января 2003 г.	5/15	0	0	12
2. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в	7 сентября 2000 г.	17 декабря 2003 г.	1 января 2004 г. (1 июля 2004 г. в Австралии)	5/15	10	10	12

отношении налогов на доходы							
3. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Азербайджанской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	3 июля 1997 г.	30 мая 1998 г.	1 января 1999 г.	10	10	10	12
4. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Албания об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	11 апреля 1995 г.	9 декабря 1997 г.	1 января 1998 г.	10	10	10	12
5. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения об устранении двойного налогообложения на доходы и имущество	28 декабря 1996 г.	17 марта 1998 г.	1 января 1999 г.	5/10	0	0	18

6. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество	21 апреля 1995 г.	20 января 1997 г.	1 января 1998 г.	15	10	10	Не оговорено
7. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	16 июня 1995 г.	26 июня 2000 г.	1 января 2001 г.	10	10	0	12
8. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгарии об избежании двойного	8 июня 1993 г.	8 декабря 1995 г.	1 января 1996 г.	15	15	15	12

налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество							
9. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Ботсвана об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	8 апреля 2003 г.	23 декабря 2009 г.	1 января 2010 г.	5/10	10	10	6
10. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	22 ноября 2004 г.	19 января 2009 г.	1 января 2010 г.	10/15	15	15	9
11. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством	15 февраля 1994 г.	18 апреля 1997 г.	1 января 1998 г.	10	0	0	12

<p>Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества</p>							
<p>12. Конвенция между Российской Федерацией и Венгерской Республикой об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество</p>	<p>1 апреля 1994 г.</p>	<p>3 ноября 1997 г.</p>	<p>1 января 1998 г.</p>	<p>10</p>	<p>0</p>	<p>0</p>	<p>12</p>
<p>13. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и</p>	<p>22 декабря 2003 г.</p>	<p>19 января 2009 г.</p>	<p>1 января 2010 г.</p>	<p>10/15</p>	<p>5/10</p>	<p>10/15</p>	<p>9</p>

капитал							
14. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Социалистической Республики Вьетнам об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	27 мая 1993 г.	21 марта 1996 г.	1 января 1997 г.	15/10	10	15	6
15. Соглашение между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	29 мая 1996 г.	30 декабря 1996 г.	1 января 1997 г.	15/5	0	0	12
16. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении	26 июня 2000 г.	20 декабря 2007 г.	1 января 2008 г.	5/10	7	7	9

уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал							
17. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	8 февраля 1996 г.	28 апреля 1997 г.	1 января 1998 г.	10	0	0	12
18. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Арабской Республики Египет об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал	23 сентября 1997 г.	6 декабря 2000 г.	1 января 2001 г.	10	15	15	6
19. Конвенция между	25 апреля 1994 г.	7 декабря 2000 г.	1 января 2001 г.	10	10	10	12

<p>Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы</p>							
<p>20. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы</p>	25 марта 1997 г.	11 апреля 1998 г.	1 января 1999 г.	10	10	10	12
<p>21. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Индонезии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы</p>	12 марта 1999 г.	17 декабря 2002 г.	1 января 2003 г.	15	15	15	3
<p>22. Соглашение</p>	6 марта	5 апреля	1 января 2003 г.	10/5	7,5	5	12

<p>между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Иран об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал</p>	1998 г.	2002 г.					
<p>23. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Ирландии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы</p>	29 апреля 1994 г.	7 июля 1995 г.	1 января 1996 г. в России; 6 апреля 1996 г. в Ирландии - в отношении подходного налога и налога на доходы от отчуждения имущества; 1 января 1996 г. в Ирландии - в отношении налогов на доходы корпораций	10	0	0	12
<p>24. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Исландия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от</p>	26 ноября 1999 г.	21 июля 2003 г.	1 января 2004 г.	15/5	0	0	12

уплаты налогов на доходы							
25. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал	16 декабря 1998 г.	13 июня 2000 г.	1 января 2001 г.	15/10/5	5	5	12
26. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения	9 апреля 1996 г.	30 ноября 1998 г.	1 января 1999 г.	10/5	10	0	12
27. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством	18 октября 1996 г.	29 июля 1997 г.	1 января 1998 г.	10	10	10	12

Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал							
28. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	5 октября 1995 г.	5 мая 1997 г.	1 января 1998 г.	15/10	10	10	12
29. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Катар об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы	20 апреля 1998 г.	5 сентября 2000 г.	1 января 2001 г.	5	5	0	6
30. Соглашение между Правительством Российской Федерации и	5 декабря 1998 г.	17 августа 1999 г.	1 января 2000 г.	10/5	0	0	12

Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал							
31. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Киргизской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы	13 января 1999 г.	5 сентября 2000 г.	1 января 2001 г.	10	10	10	12
32. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	27 мая 1994 г.	10 апреля 1997 г.	1 января 1998 г.	10	10	10	18
33. Соглашение между	26 сентября 1997 г.	30 мая 2000 г.	1 января 2001 г.	10	0	0	12

<p>Правительством Российской Федерации и Правительством Корейской Народно-Демократической Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал</p>							
<p>34. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Корея об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы</p>	19 ноября 1992 г.	25 июля 1995 г.	1 января 1996 г.	10/5	0	5	12
<p>35. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и капитал</p>	14 декабря 2000 г.	15 ноября 2010 г.	1 января 2011 г.	5/15	10	5	12
<p>36. Соглашение между</p>	9 февраля 1999 г.	2 января 2003 г.	1 января 2004 г.	5	0	10	6

<p>Правительством Российской Федерации и Государством Кувейт об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал</p>							
<p>37. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Ливанской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы</p>	8 апреля 1997 г.	16 июня 2000 г.	1 января 2001 г.	10	5	5	12
<p>38. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Литовской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от</p>	29 июня 1999 г.	29 апреля 2005 г.	1 января 2006 г.	5/10	0/10	5/10	9

уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал							
39. Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	28 июня 1993 г.	7 мая 1997 г.	1 января 1998 г.	15/10	0	0	12
40. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Македонии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	21 октября 1997 г.	14 июля 2000 г.	1 января 2001 г.	10	10	10	12
41. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии об избежании двойного налогообложения в	31 июля 1987 г.	4 июля 1988 г.	1 июля 1988 г.	15	15	10/15	12

отношении налогов на доходы							
42. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Мали об избежании двойного налогообложения и установлении правил оказания взаимной помощи в отношении налогов на доходы и имущество	25 июня 1996 г.	13 сентября 1999 г.	1 января 2000 г.	15/10	15	0	Не оговорено
43. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Марокко об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	4 сентября 1997 г.	31 августа 1999 г.	1 января 2000 г.	10/5	10	10	8
44. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании	7 июня 2004 г.	2 апреля 2008 г.	1 января 2009 г.	10	10	10	6

двойного налогообложения в отношении налогов на доходы							
45. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонения от уплаты налогов	12 апреля 1996 г.	6 июня 1997 г.	1 января 1998 г.	10	0	10	12
46. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Монголии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	5 апреля 1995 г.	22 мая 1997 г.	1 января 1998 г.	10	10	0	24
47. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Намибии об избежании	31 марта 1998 г.	23 июня 2000 г.	1 января 2001 г.	10/5	10	5	9

двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы							
48. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	16 декабря 1996 г.	3 августа 1998 г.	1 января 1999 г.	15/5	0	0	12
49. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Новой Зеландии об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	5 сентября 2000 г.	4 июля 2003 г.	1 января 2004 г. в России; в Новой Зеландии - в отношении налогов иных, чем налоги, удерживаемые у источника выплаты доходов, доходов за финансовый год, начавшийся с 1 апреля 2004 г.	15	10	10	12
50. Конвенция между Российской	26 марта 1996 г.	19 декабря 2002 г.	1 января 2003 г.	10	10	0	12

Федерацией и Королевством Норвегия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал							
51. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества	22 мая 1992 г.	22 февраля 1993 г.	1 января 1994 г.	10	10	10	12
52. Конвенция между Российской Федерацией и Правительством Португальской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	29 мая 2000 г.	11 декабря 2002 г.	1 января 2003 г.	15/10	10	10	12
53. Конвенция между Российской Федерацией и	27 сентября 1993 г.	11 августа 1995 г.	1 января 1996 г.	15	15	10	12

Правительством Румынии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество							
54. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Саудовская Аравия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал	11 февраля 2007 г.	1 февраля 2010 г.	1 января 2011 г.	5	5	10	6
55. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	9 сентября 2002 г.	16 января 2009 г.	1 января 2010 г.	5/10	7,5	7,5	6
56. Соглашение	17 сентября	31 июля	1 января 2004 г.	15	10	4,5/13,5/18	6

между Правительством Российской Федерации и Правительством Сирийской Арабской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы	2000 г.	2003 г.					
57. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Словацкой Республики об избежании двойного налогообложения доходов и имущества	24 июня 1994 г.	1 мая 1997 г.	1 января 1998 г.	10	0	10	12
58. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Словения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	29 сентября 1995 г.	20 апреля 1997 г.	1 января 1998 г.	10	10	10	12
59. Договор между Российской	17 июня 1992 г.	16 декабря 1993 г.	1 января 1994 г.; в отношении	10/5	0	0	18

Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал			налогов, взимаемых у источника, - с 1 февраля 1994 г.				
60. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал	31 марта 1997 г.	26 апреля 2003 г.	1 января 2004 г.	10/5	10	0	24
61. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Таиланд об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в	23 сентября 1999 г.	15 января 2009 г.	1 января 2010 г.	15	10	15	6

отношении налогов на доходы							
62. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	14 января 1998 г.	10 февраля 1999 г.	1 января 2000 г.	10	5	5	12
63. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы	15 декабря 1997 г.	31 декабря 1999 г.	1 января 2000 г.	10	10	10	18
64. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Узбекистан об избежании двойного налогообложения доходов и имущества	2 марта 1994 г.	27 июля 1995 г.	1 января 1996 г.	10	10	0	12

65. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонения от уплаты налогов	8 февраля 1995 г.	2 августа 1999 г.	1 января 2000 г.	15/5	10	10	12
66. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Филиппины об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы	26 апреля 1995 г.	12 сентября 1997 г.	1 января 1998 г.	15	15	15	6 (183 дня)
67. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Финляндской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов	4 мая 1996 г.	14 декабря 2002 г.	1 января 2003 г.	12/5	0	0	12

на доходы							
68. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество	26 ноября 1996 г.	9 февраля 1999 г.	1 января 2000 г.	15/5/10	0	0	12
69. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Хорватии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество	2 октября 1995 г.	20 апреля 1997 г.	1 января 1998 г.	10/5	10	10	12
70. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Чешской	17 ноября 1995 г.	18 июля 1997 г.	1 января 1998 г.	10	0	10	12

Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал							
71. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал	15 ноября 1995 г.	18 апреля 1997 г.	1 января 1998 г.	15/5	0/5/10	0	12
72. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы	15 июня 1993 г.	3 августа 1995 г.	1 января 1996 г.	15/5	0	0	12
73. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Демократической Социалистической	2 марта 1999 г.	29 декабря 2002 г.	1 января 2003 г.	15	10	10	6

<p>Республики Шри-Ланка об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы</p>							
<p>74. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Южно-Африканской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход</p>	<p>27 ноября 1995 г.</p>	<p>26 июня 2000 г.</p>	<p>1 января 2001 г. или после 1 января 2001 г.; в отношении налогов, взимаемых у источника, - с сумм, выплачиваемых или начисляемых с 1 сентября 2000 г.</p>	<p>15/10</p>	<p>10</p>	<p>0</p>	<p>12</p>
<p>75. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Союзным Правительством Союзной Республики Югославии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (применяется</p>	<p>12 октября 1995 г.</p>	<p>9 июля 1997 г.</p>	<p>1 января 1998 г.</p>	<p>15/5</p>	<p>10</p>	<p>10</p>	<p>18</p>

Сербией и Черногорией)							
76. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Японии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы	18 января 1986 г.		27 ноября 1986 г.	15	10	0/10	12

Подписанные, но не вступившие в силу соглашения

Государство	Предельная ставка налогообложения дивидендов, %	Предельная ставка налогообложения процентов, %	Предельная ставка налогообложения роялти, %	Постоянное представительство по строительству, месяцев	Дата подписания
1. Маврикий	5/10	0	0	12	24 августа 1995 г.; ратифицировано Маврикием 26 мая 2000 г.
2. Лаос	10	10	0	6	14 мая 1999 г.
3. Грузия	10	10	5	9	4 августа 1999 г.
4. Эфиопия	5	5	15	9	26 ноября 1999 г.; ратифицировано Эфиопией, нота от 10 января 2001 г.
5. Мальта	5/10	0	0	6	5 декабря 2000 г.; ратифицировано Мальтой, нота от 27 марта 2001 г.
6. Аргентина	10/15	15	15	6	10 октября 2001 г.
7. Оман	5/10	0	5	9	26 ноября 2001 г.

8. Эстония	5/10	10	10	9	5 ноября 2002 г.
------------	------	----	----	---	------------------

Приложение 3

Приказ Минфина России
от 13 ноября 2007 г. N 108н
"Об утверждении Перечня государств и территорий,
предоставляющих льготный налоговый режим
налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия
и предоставления информации
при проведении финансовых операций (офшорные зоны)"

Приложение 4

Критерии постоянного представительства
по двум его основным видам



↳ Коммерческая деятельность, относительность дохода

↳ Коммерческая деятельность, регулярность использования полномочий

Приложение 5

Порядок постановки на учет в налоговых органах Российской Федерации иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения

Основания постановки на учет	Порядок постановки на учет				
	способ учета	представляемые документы или сведения	место постановки на учет	дата постановки на учет	документ, подтверждающий постановку на учет
1. Обособленное подразделение иностранной организации, деятельность через которое на территории Российской Федерации ведется более 30 дней (отделение)	Заявительный (представляются заявление и пакет документов)	<ul style="list-style-type: none"> - заявление по установленной форме; - учредительные документы иностранной организации; - выписка из реестра иностранных юридических лиц страны инкорпорации или иной аналогичный документ; - справка налогового органа страны инкорпорации о ее регистрации в качестве налогоплательщика с указанием кода налогоплательщика (или его аналога); - решение уполномоченного 	По месту осуществления деятельности	Дата создания соответствующего отделения иностранной организации, указанная в заявлении о постановке на учет	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме

		<p>органа иностранной организации о создании отделения на территории РФ и положение об отделении или</p> <p>- договор (контракт), на основании которого иностранная организация осуществляет деятельность на территории РФ;</p> <p>- доверенность о наделении полномочиями руководителя отделения;</p> <p>- документы об аккредитации отделения на территории РФ, если такая аккредитация предусмотрена законодательством РФ;</p> <p>- документ о праве пользования природными ресурсами (если иностранная организация признается пользователем недр в соответствии с законодательством РФ)</p>			
1.1. Каждое последующее отделение на территории, подведомственной одному налоговому органу	Заявительный	<p>- сообщение по установленной форме об открытии нового отделения;</p> <p>- решение уполномоченного органа иностранной</p>	По месту осуществления деятельности	Дата создания соответствующего отделения иностранной организации, указанная в сообщении об открытии нового отделения	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной

		<p>организации о создании отделения на территории РФ и положение об отделении или</p> <p>- договор (контракт), на основании которого иностранная организация осуществляет деятельность на территории РФ;</p> <p>- доверенность о наделении полномочиями руководителя отделения;</p> <p>- документы об аккредитации отделения на территории РФ, если такая аккредитация предусмотрена</p>			форме
1.2. Отделение иностранной организации, созданное филиалом этой иностранной организации	Заявительный	<p>- заявление по установленной форме;</p> <p>- учредительные документы иностранной организации;</p> <p>- выписка из реестра иностранных юридических лиц страны инкорпорации или иной аналогичный документ;</p> <p>- справка налогового органа страны инкорпорации о ее регистрации в качестве налогоплательщика с указанием кода</p>	По месту осуществления деятельности	Дата создания соответствующего отделения иностранной организации, указанная в заявлении о постановке на учет	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме

налогоплательщика
(или его аналога);

- решение
уполномоченного
органа иностранной
организации о создании
отделения на
территории РФ и
положение об
отделении или

- договор (контракт), на
основании которого
иностранная
организация
осуществляет
деятельность на
территории РФ;

- доверенность о
наделении
полномочиями
руководителя
отделения;

- документы об
аккредитации
отделения на
территории РФ, если
такая аккредитация
предусмотрена
законодательством РФ;

- документ о праве
пользования
природными ресурсами
(если иностранная
организация признается
пользователем недр в
соответствии с
законодательством РФ);

- решение
уполномоченного

		<p>органа иностранной организации о создании филиала иностранной организации;</p> <p>- решение филиала иностранной организации о создании отделения на территории РФ</p>			
<p>Каждое последующее отделение, созданное филиалом иностранной организации, на территории, подведомственной одному налоговому органу</p>	<p>Заявительный</p>	<p>- сообщение по установленной форме об открытии нового отделения;</p> <p>- решение уполномоченного органа иностранной организации о создании отделения на территории РФ и положение об отделении или</p> <p>- договор (контракт), на основании которого иностранная организация осуществляет деятельность на территории РФ;</p> <p>- доверенность о наделении полномочиями руководителя отделения;</p> <p>- документы об аккредитации отделения на территории РФ, если такая аккредитация предусмотрена;</p>	<p>По месту осуществления деятельности</p>	<p>Дата создания соответствующего отделения иностранной организации, указанная в сообщении об открытии нового отделения</p>	<p>Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме</p>

		<ul style="list-style-type: none">- решение уполномоченного органа иностранной организации о создании филиала иностранной организации;- решение филиала иностранной организации о создании отделения на территории РФ			
1.3. Деятельность иностранной организации через зависимого агента в период более 30 календарных дней, признаваемая постоянным представительством	Заявительный	<ul style="list-style-type: none">- заявление по установленной форме;- учредительные документы иностранной организации;- выписка из реестра иностранных юридических лиц страны инкорпорации или иной аналогичный документ;- справка налогового органа страны инкорпорации о ее регистрации в качестве налогоплательщика с указанием кода налогоплательщика (или его аналога);- договор (соглашение, контракт), определяющий обязательства сторон, связанные с поставками товаров, полученных в результате переработки на таможенной территории РФ под таможенным контролем, а также с	По местонахождению постоянного представителя или зависимого агента	Дата, указанная в заявлении о постановке на учет	Уведомление о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе РФ по установленной форме

		осуществлением деятельности на территории РФ через зависимого агента, признаваемой постоянным представительством			
2. Отделение иностранной некоммерческой неправительственной организации, признаваемое формой некоммерческой организации	Автоматический	- сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ	По местонахождению отделения	Дата внесения в ЕГРЮЛ соответствующей записи об отделении данной иностранной организации	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме
3. Филиал или представительство иностранной некоммерческой неправительственной организации	Заявительный	- заявление о постановке на учет по установленной форме; - учредительные документы иностранной некоммерческой неправительственной организации; - решение руководящего органа некоммерческой неправительственной организации о создании филиала (представительства); - положение о филиале (представительстве); - решение о назначении руководителя филиала (представительства); - выписка, свидетельствующая о внесении сведений о филиале (представительстве) в	По местонахождению филиала (представительства)	Дата внесения сведений об иностранной некоммерческой неправительственной организации в реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме

		реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций			
4. Международная организация	Заявительный	- заявление о постановке на учет по установленной форме; - учредительные документы международной организации (международный договор, устав или иной документ, подтверждающий статус международной организации и постоянно действующего исполнительного органа этой организации)	По местонахождению международной организации на территории РФ	Дата создания постоянно действующего исполнительного органа этой организации на территории РФ, указанная в заявлении о постановке на учет международной организации	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме
Филиалы, представительства международной организации	Заявительный	- заявление о постановке на учет по установленной форме; - учредительные документы международной организации (международный договор, устав или иной документ, подтверждающий статус международной организации и постоянно действующего исполнительного органа этой организации);	По местонахождению филиала (представительства)	Дата внесения сведений о международной организации в реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме

		<ul style="list-style-type: none"> - решение руководящего органа международной организации о создании филиала (представительства); - положение о филиале (представительстве); - решение о назначении руководителя филиала (представительства); - выписка, свидетельствующая о внесении сведений о филиале (представительстве) в реестр филиалов и представительств международных организаций и иностранных некоммерческих неправительственных организаций 			
5. Дипломатическое представительство	Заявительный	<ul style="list-style-type: none"> - заявление о постановке на учет по установленной форме; - документы, подтверждающие статус дипломатического представительства (за исключением посольства и консульства) 	По местонахождению дипломатического представительства на территории РФ	Дата создания дипломатического представительства, указанная в заявлении о постановке на учет	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме
6. Наличие недвижимого имущества и (или) транспортных средств в Российской Федерации	Автоматический	Сведения, сообщенные органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение	По местонахождению недвижимого имущества и (или) транспортных средств на территории РФ	Дата регистрации права на недвижимое имущество и (или) регистрации транспортного	Уведомление о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на

		<p>государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним,</p> <p>органами, осуществляющими регистрацию транспортных средств, о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах. Сведения сообщаются в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации, а также ежегодно до 1 марта по состоянию на 1 января текущего года</p>		<p>средства, содержащаяся в сведениях, сообщенных уполномоченными органами</p>	<p>территории РФ по установленной форме</p>
7. Плательщик налога	Автоматический	Сведения, сообщенные	- в налоговом органе	Дата регистрации	Уведомление о

на добычу полезных
ископаемых (НДПИ)

органами,
осуществляющими учет
и (или) регистрацию
пользователей
природными ресурсами,
а также
лицензирование
деятельности,
связанной с
пользованием этими
ресурсами, о
предоставлении прав
на такое пользование,
являющихся объектом
налогообложения.

Сведения сообщаются
в течение 10 дней
после регистрации
(выдачи
соответствующей
лицензии, разрешения)
природопользователя

по местонахождению
участка недр на
территории РФ,
предоставленного
иностранной
организации в
пользование, если
иное не
предусмотрено
настоящим пунктом.
Если несколько
участков недр,
предоставленных
иностранной
организации в
пользование,
расположены в одном
субъекте РФ

на территориях,
подведомственных
разным налоговым
органам, постановка
на учет иностранной
организации по
данному основанию
осуществляется в
одном из указанных
налоговых органов,
определяемом этой
организацией
самостоятельно.
О выборе налогового
органа иностранная
организация сообщает
в этот налоговый
орган;

лицензии (разрешения)
на пользование
соответствующим
участком недр,
содержащаяся в
сведениях, сообщенных
уполномоченными
органами

постановке на учет
иностранной
организации в
налоговом органе на
территории РФ по
установленной
форме

- в налоговом органе, в котором иностранная организация состоит на учете в качестве плательщика НДС, если этой организации предоставлен в пользование другой участок недр, расположенный в том же субъекте РФ;

- в межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по субъекту РФ в случае, если иностранная организация состоит на учете в этой инспекции в качестве крупнейшего налогоплательщика;

- в налоговом органе по местонахождению обособленного подразделения иностранной организации в случае, если местонахождение этого обособленного подразделения - на территории субъекта РФ, на которой расположен участок недр.

В том случае, когда несколько обособленных подразделений иностранной

организации, местонахождение которых на территории субъекта РФ, на которой расположен участок недр, состоят на учете в разных налоговых органах, постановка на учет иностранной организации по данному основанию осуществляется в одном из указанных налоговых органов, определяемом этой организацией самостоятельно.
О выборе налогового органа иностранная организация сообщает в этот налоговый орган;

- в налоговом органе, подведомственная территория которого примыкает к соответствующему району территориального моря РФ, континентального шельфа РФ, исключительной экономической зоны РФ, если добыча полезных ископаемых осуществляется в этом районе территориального моря РФ, континентального шельфа РФ, исключительной

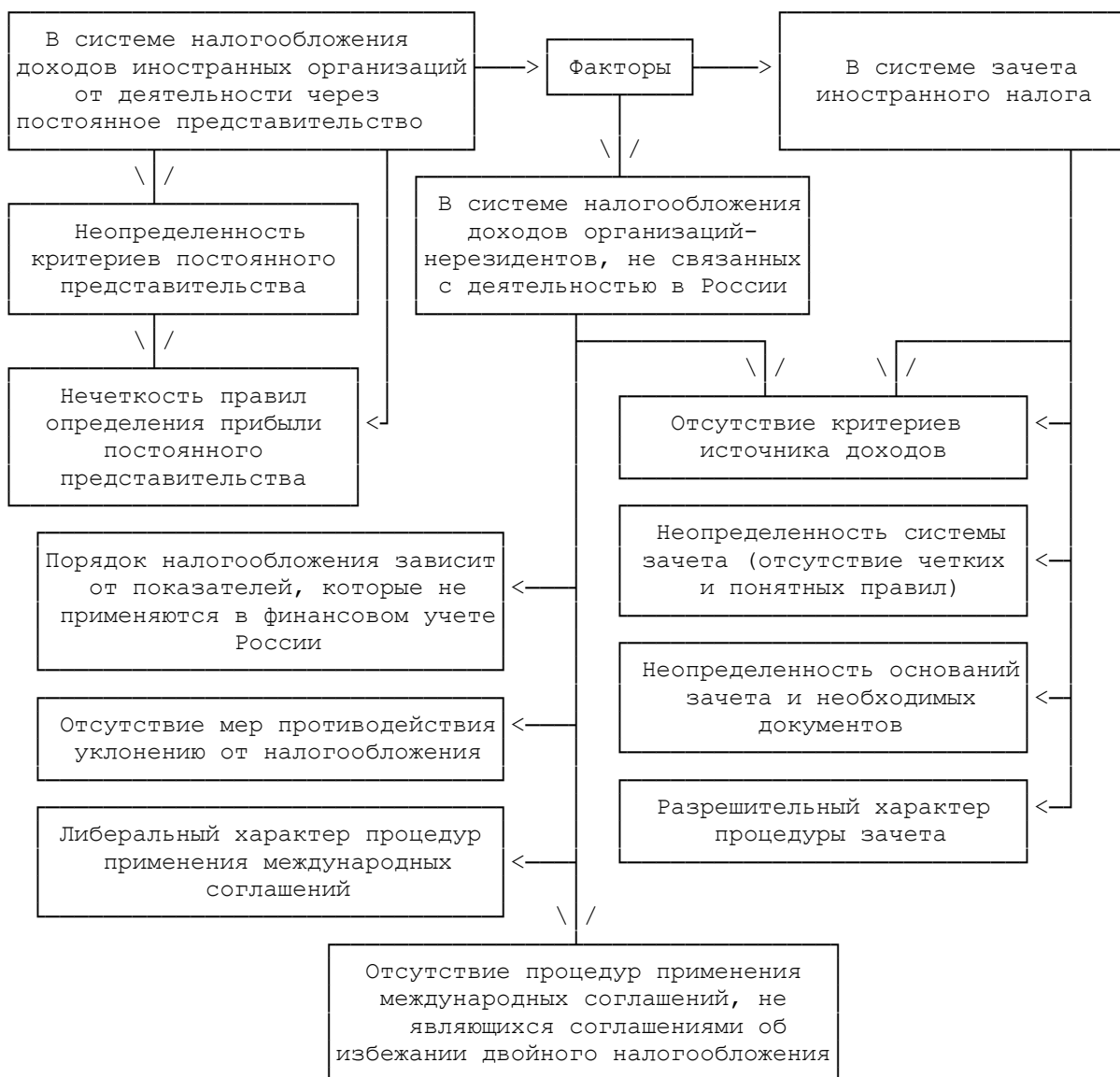
экономической зоны
РФ;

- в налоговом органе,
уполномоченном
федеральным органом
исполнительной
власти,
уполномоченным по
контролю и надзору в
области сборов, если
добыча полезных
ископаемых
осуществляется на
иных территориях за
пределами территории
РФ,

на которых Россия
обладает суверенными
правами,
осуществляет
юрисдикцию (в иных
районах, на участках
морского дна,
территориях,
арендуемых у
иностранных
государств или
используемых на
основании
международного
договора Российской

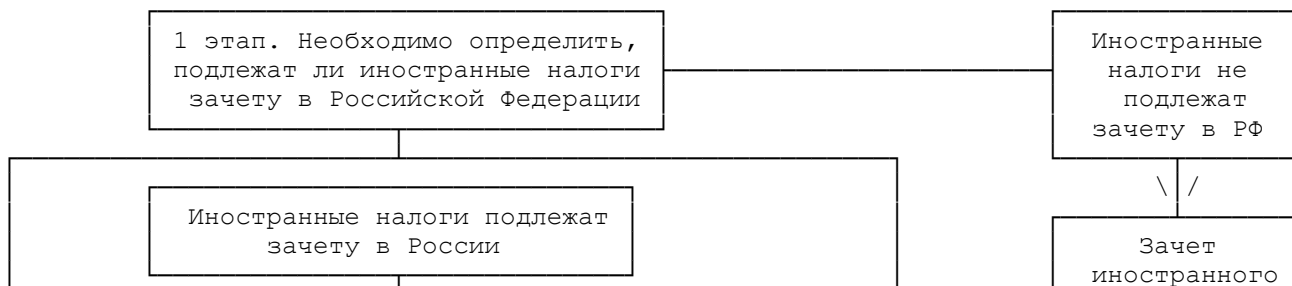
			Федерации)		
8. Открытие счета в банке на территории РФ (при отсутствии иных оснований)	Заявительный	- заявление о постановке на учет по установленной форме; - справка налогового органа страны происхождения иностранной организации о ее регистрации в качестве налогоплательщика в этой стране с указанием кода налогоплательщика или его аналога; - учредительные документы; - выписка из реестра иностранных юридических лиц страны инкорпорации или иной аналогичный документ	По месту постановки на учет банка (филиала банка), в котором открывается счет	Дата внесения соответствующих сведений о постановке на учет иностранной организации по данному основанию в ЕГРН	Свидетельство о постановке на учет иностранной организации в налоговом органе на территории РФ по установленной форме

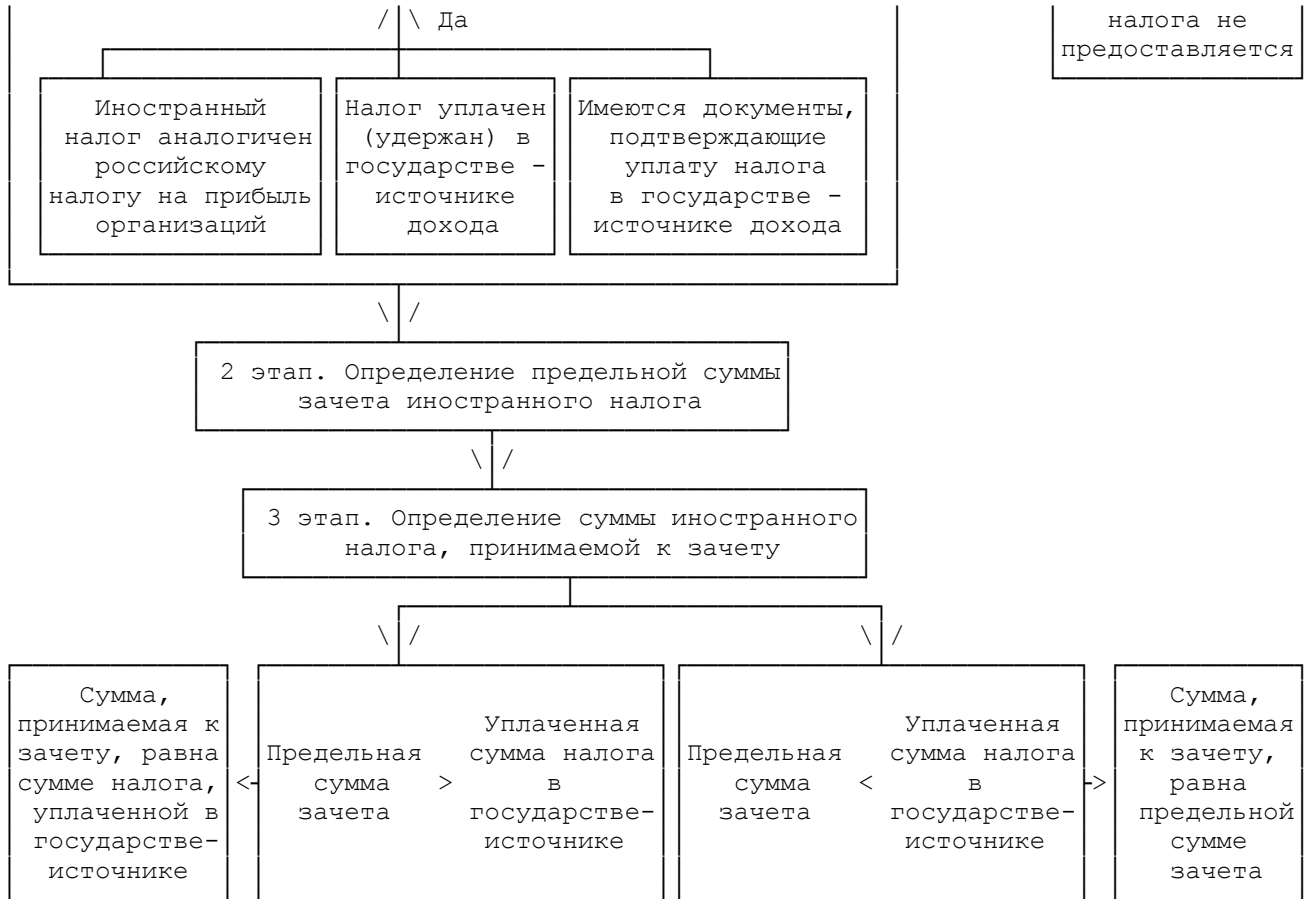
Факторы, влияющие на снижение эффективности действия
механизма устранения международного двойного
налогообложения организаций в Российской Федерации



Приложение 7

Модель механизма устранения двойного налогообложения организаций-резидентов





Доли доходов от отдельных видов таможенных платежей
 в общем объеме доходов от таможенных платежей и доходах
 федерального бюджета (%)

Показатель	2005 г.		2006 г.		2007 г.		2008 г.		2009 г.		2010 г.	
	в общем объеме доходов от таможен ных платежей	в общем объеме доходов федераль ного бюджета	в общем объеме доходов от таможен ных платежей	в общем объеме доходов федераль ного бюджета	в общем объеме доходов от таможен ных платежей	в общем объеме доходов федераль ного бюджета	в общем объеме доходов от таможен ных платежей	в общем объеме доходов федераль ного бюджета	в общем объеме доходов от таможен ных платежей	в общем объеме доходов федераль ного бюджета	в общем объеме доходов от таможен ных платежей	в общем объеме доходов федераль ного бюджета
НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	20,42	8,30	19,75	8,91	26,07	10,75	23,56	11,79	24,85	11,49	27,07	14,08
Акцизы по товарам, ввозимым на территорию РФ	0,85	0,34	0,61	0,27	0,82	0,34	0,76	0,38	0,58	0,27	0,70	0,36
Таможенные пошлины - всего	77,86	31,65	78,97	35,65	72,36	29,85	75,08	37,57	73,99	34,20	71,65	37,27
В том числе												
Ввозные	13,00	5,28	12,06	5,44	15,20	6,27	13,48	6,74	13,78	6,37	13,60	7,07

Вывозные	64,86	26,37	66,91	30,21	57,16	23,58	61,60	30,82	60,21	27,84	58,05	30,20
Таможенные сборы	0,87	0,36	0,67	0,30	0,75	0,31	0,61	0,30	0,58	0,27	0,59	0,31

Льготы по уплате таможенных платежей в соответствии
с Постановлением Правительства РФ от 3 июля 2006 г. N 413
"Об утверждении форм документов финансовой отчетности
об исполнении федерального бюджета для представления
в Счетную палату Российской Федерации"

Предоставлено льгот - всего,
в том числе:

- по товарам, ввозимым на территорию Особой экономической зоны в Калининградской области и вывозимым из нее;
- по товарам, ввозимым на территорию Особой экономической зоны в Магаданской области и вывозимым из нее;
- по товарам, ввозимым в качестве вклада иностранных инвесторов в уставные (складочные) капиталы организаций;
- по технологическому оборудованию, комплектующим и запасным частям к нему, ввозимым в качестве вклада в уставные (складочные) капиталы организаций;
- по товарам, ввозимым в качестве гуманитарной помощи;
- по товарам, ввозимым в качестве технической помощи;
- по товарам, ввозимым для реабилитации инвалидов, медицинской технике, линзам и оправам для очков, а также сырью и комплектующим для их производства;
- по товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации в рамках соглашений о разделе продукции;
- по товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации с предоставлением льгот, предусмотренных отдельными межправительственными соглашениями;
- по перемещению припасов, ввозимой продукции морского промысла;
- по средствам автомобильного транспорта и автомобильным компонентам, ввозимым с территории свободного склада на остальную территорию Российской Федерации.

Подписано в печать
28.11.2012

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

Тематика любая: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ,
экономика,
техника, право, менеджмент, финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:

полные тексты в электронной библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.