Малышев Сергей Сергеевич. Налогообложение прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2005 173 с. РГБ ОД, 61:05-8/5071

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Развитие российской системы налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций 11

1.1 Становление системы налогообложения прибыли иностранных организаций в Российской Федерации 11

1.2 Иностранные организации в системе российского налогообложения прибыли 28

1.3 Зарубежный опыт налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций 39

Глава 2. Количественный и качественный анализ налогообложения иностранных организаций в России 51

2.1 Состав иностранных организаций - налогоплательщиков и проблемы их учета 52

2.2 Анализ налоговых поступлений от иностранных организаций 68

Глава 3. Совершенствование системы налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации 78

3.1 Совершенствование порядка определения постоянного представительства и формирования налоговой базы по налогу на прибыль 78

3.2 Совершенствование механизма налогообложения доходов иностранных организаций от источника в Российской Федерации 117

Заключение и рекомендации 133

Литература 137

Приложения 153

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования**

Налоги, как основной источник доходов бюджетной системы Российской Федерации, являются важным фактором реализации стоящих перед государством задач. В проводимой Российской Федерацией политике создания благоприятных условий для притока иностранных инвестиций большое значение придается совершенствованию системы налогообложения иностранных организаций. Как показывают исследования, одной из основных проблем для иностранных инвесторов является не величина налогового бремени, а неадекватное и постоянно меняющееся российское налоговое законодательство. Классик экономической теории А. Смит отмечал: «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 определенности»1. Стабильность и постоянство существующего налогового законодательства, а также важность инвестиций, в том числе иностранных, в формировании крепкой российской экономики, является одним из основных лейтмотивов проводимой налоговой реформы.

Налоговое законодательство в настоящее время динамично развивается и постоянно реформируется - подвергается более частым изменениям и поправкам, чем любое другое законодательство. Включение в Налоговый кодекс Российской Федерации ряда новых глав по соответствующим налогам в значительной степени устранило прежние негативные факторы в правовом регулировании налогообложения иностранных организаций. Реформы налогового законодательства, с одной стороны, внесли ясность во многие вопросы налогообложения, с другой - обусловили возникновение новых сложностей,

Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. - М., 1935., Т.2. С.314

связанных не столько с общей оценкой иностранцами действующего в России законодательства, сколько с его применением.

Механизм взимания с иностранных организаций налога на прибыль, находящийся в тесной взаимосвязи с вопросом привлечения иностранных инвестиций в Российскую Федерацию, представляет большой интерес для научного изучения как с практической, так и с методологической точек зрения.

Система налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций формировалась одновременно с системой налогообложения прибыли российских организаций. Однако на формирование системы налогообложения иностранных организаций повлияли различные особенности, свойственные именно для этой категории налогоплательщиков, без учета которых существование адекватной и эффективной системы налогообложения доходов иностранных организаций не представляется возможным.

Так, при налогообложении прибыли (доходов) иностранных организаций необходимо учитывать специфику осуществления ими деятельности (например, иностранная организация может вести деятельность в России через отделение или без него), наличие нескольких десятков международных договоров, устанавливающих особый порядок налогообложения, извлечение пассивных доходов из Российской Федерации, особенности постановки на учет в налоговых органах и др.

Система налогообложения прибыли формировалась в течение 10 лет. Глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации впервые на законодательном уровне установила достаточно подробную систему норм, определяющих порядок налогообложения в Российской Федерации прибыли, получаемой иностранными организациями в результате осуществления экономической деятельности. При этом необходимо было учесть не только десятилетний российский опыт взимания налога на прибыль, но и международный опыт.

Большинство из положений названной главы, в том числе снижающих налоговую нагрузку на иностранного инвестора, целенаправленно были приняты

законодателем с учетом многих факторов, включая общий прогнозируемый уровень налоговых поступлений. Вместе с тем, практика применения главы 25 НК РФ выявила ряд проблемных вопросов, связанных с недостаточной ясностью изложения отдельных положений Кодекса, с одной стороны, и с некоторыми положениями, имеющими целью упрощение налогового администрирования, с другой. На наш взгляд, и то, и другое оказывает значительное влияние на необоснованное снижение налоговых обязательств нерезидентов. По нашим подсчетам, поступления по налогу на прибыль можно увеличить минимум на 25 процентов.

Актуальность диссертационной работы обусловлена не только необходимостью выявления проблем в выбранной тематике и выбором путей их решения, но и крайне незначительным количеством работ в этой области, тем более после вступления в силу главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Публикации в области налогообложения иностранных организаций часто лишены обобщений и, охватывая достаточно широкий спектр частных вопросов, создают впечатление бессистемности.

Формирование четкой позиции России по ряду вопросов налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций должно положительно сказаться не только на притоке инвестиций из зарубежных источников, но и на бюджетных поступлениях. При этом создание научной основы регулирования налогообложения прибыли иностранных организаций должно способствовать совершенствованию налогового законодательства и обеспечению последовательности проводимой в нашей стране налоговой реформы.

Выявляя общие подходы к решению вопросов налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, автор особое внимание уделяет наиболее сложным и спорным вопросам применения современной практики.

**Цель диссертационной работы***?*

Основной целью исследования является проведение анализа механизмов налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской

Федерации и обоснование практических рекомендаций по их совершенствованию с целью сокращения бюджетных потерь и систематизации и предсказуемости налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций.

**Задачи исследования**

Цель исследования обусловила постановку следующих задач для ее достижения:

теоретически обобщить исторический опыт взимания налога на прибыль (доходы) иностранных организаций, а также определить тенденции его становления и развития в Российской Федерации с начала 90-х годов;

провести анализ количественного и качественного состава иностранных налогоплательщиков, выявить на его основе основные тенденции во взимании налога на прибыль и определить основные проблемы;

обобщить зарубежный опыт взимания налога и сформулировать предложения для его возможного использования в Российской Федерации;

-предложить пути совершенствования определения постоянного представительства иностранных организаций с учетом зарубежного и российского законодательства и практики;

выявить недостатки в механизме определения налоговой базы иностранной организации по налогу на прибыль, исчисленной «условным методом» от расходов и обосновать меры по его совершенствованию;

исследовать проблемы уплаты иностранными организациями налога на прибыль у источника выплаты доходов от источников в Российской Федерации и предложить пути их решения;

- выявить практические проблемы в существующем механизме  
предварительного освобождения доходов иностранных организаций от  
налогообложения в Российской Федерации и возврате налогов с доходов от  
источника в Российской Федерации.

**Объектом исследования**являются теоретические и практические проблемы регулирования финансовых отношений с участием иностранных организаций, являющихся плательщиками налога на прибыль в Российской Федерации.

**Предметом исследования**служит система налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации.

**Методологические и теоретические основы исследования**

Методология исследования обусловлена ее целью и основана на принципах диалектической логики. В работе используются методы исторического, логического и системного анализа, научной абстракции, индукции и дедукции, экспертных оценок. Анализ статистических данных осуществлен с применением методов выборки, группировки, сравнения и обобщения.

Изучение исторического аспекта формировании системы налогообложения прибыли иностранных организаций в России осуществлено на основе анализа трудов Ю.А. Гагамейстера, А.Г. Донгарова, П.И. Лященко, Н.М. Карамзина, В.О. Ключевского, СМ. Соловьева, Н.И. Тургенева. Теоретическую основу диссертации составили исследования ведущих зарубежных: Ф. Бейкера, Р. Дернберга, А. Скара, К. Фогеля, а также отечественных ученых и специалистов в области налогообложения иностранных организаций А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, И.В. Горского, В.А. Кашина, О.Ю. Коннова, В.Н. Оськина, А.В. Перова, Г.В. Петрова, Л.В. Полежаровой, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, М.И. Шиенка и др. При подготовке диссертации использованы законодательные акты Российской Федерации, регулирующие деятельность иностранных организаций и определяющие порядок их налогообложения, Указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства, инструкции, письма МНС России (ФНС России), а также материалы научных конференций и периодических изданий.

Информационно-статистическую базу исследования составили данные Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, Федеральной налоговой службы, Министерства финансов Российской Федерации,

Государственного комитета по статистике Российской Федерации,  
территориальных государственных налоговых инспекций г. Москвы, налоговая  
отчетность иностранных организаций, международные соглашения об избежании  
двойного налогообложения, заключенные Российской Федерацией с  
иностранными государствами, информация, полученная по электронным  
справочно-правовым системам Консультант-Плюс и Гарант.  
\ Научная новизна настоящего исследования заключается в том, что впервые

проведен целостный и всесторонний анализ системы налогообложения прибыли иностранных организаций в Российской Федерации, в результате чего выявлены объективные недостатки действующей системы налогообложения и разработаны предложения по совершенствованию финансовых отношений в деятельности иностранных организаций, в частности:

- рассмотрены и систематизированы общие принципы налогообложения  
прибыли иностранных организаций в Российской Федерации и в международной

v. практике, выявлены их особенности и возможности применения зарубежного

опыта налогообложения иностранных организаций в российской налоговой системе с учетом специфики финансово-экономической ситуации в России на современном этапе;

- выявлен характер и степень влияния поступлений от иностранных  
организаций на формирование доходов бюджета с целью определения путей  
совершенствования механизма взимания налога являющегося предметом  
настоящего исследования;

\^ - проанализированы и систематизированы особенности налогообложения

прибыли иностранных организаций, даны рекомендации по уточнению «условного метода» исчисления налоговой базы;

обоснованы предложения по урегулированию существующей задолженности иностранных организаций, прекративших деятельность в России, перед российским бюджетом по налогу на прибыль, в частности, путем обращения взыскания задолженности одного отделения иностранной организации

на отделения, расположенные в других регионах, а также путем, принудительного снятия с учета иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через отделения-должников;

- уточнено понятие постоянного представительства в наиболее сложных и  
ранее неизученных его аспектах, в частности, раскрыто содержание понятия  
«зависимого агента» и предложены рекомендации по его уточнению на  
законодательном уровне, а также рекомендовано законодательно установить  
критерий «регулярности» для деятельности по оказанию услуг и осуществлению  
работ;

- выявлены недостатки в существующем механизме налогообложения  
доходов иностранных организаций у источника выплаты и разработаны  
рекомендации по его совершенствованию, в частности, связанные с  
необоснованным стимулированием вывоза капитала, путем использования  
положений законодательства, стимулирующих использование оффшорных  
территорий;

- аргументированы предложения по расширению состава налоговых агентов  
для целей удержания налога с доходов от источников в Российской Федерации, **с**целью предотвращения необоснованного предоставления льгот отдельным  
категориям налогоплательщиков и уклонения от налогообложения.

**Практическая значимость исследования**

Положения диссертационного исследования могут быть использованы при разработке законопроектов по внесению изменений и дополнений в НК РФ, установления в законодательстве четкого определения деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства по налогу на прибыль, и включения в законодательство дополнительных способов определения прибыли в определенных случаях, а также при разработке нормативных правовых актов органов исполнительной власти по вышеуказанным вопросам, в частности, по налоговому контролю за деятельностью иностранных организаций, по обмену

налоговой информацией с зарубежными налоговыми органами, и взысканию недоимок за счет денежных средств и имущества иностранных организаций.

Практические выводы диссертации могут быть использованы также в правоприменительной практике налогоплательщиков, налоговых органов и арбитражных судов при рассмотрении конкретных вопросов.

Апробация исследования и публикации

Практические выводы исследования были использованы Управлением

***>***

международных налоговых отношений МНС России при подготовке приказа

МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении методических

рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы

25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей

налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» и других

нормативных правовых и других документов, разработанных в процессе

методологической работы с налогоплательщиками и налоговыми органами и

w применяемых на практике в настоящее время.

Материалы и теоретические выводы работы использовались автором в переговорах по заключению международных соглашений об избежании двойного налогообложения, при проведении семинаров для налогоплательщиков и налоговых органов, отражены в учебных лекциях по предмету «Международные договоры Российской Федерации» в Российской Экономической Академии им. Г.В. Плеханова.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 6 статьях общим объемом более 1,5 п.л.

Структура диссертации

Диссертация состоит из введения, трех глав и заключения, а также библиографии и приложений.

## Становление системы налогообложения прибыли иностранных организаций в Российской Федерации

Перестройка экономической системы России, осуществившаяся в результате распада СССР, курс, опирающийся на демократические преобразования в стране и интеграцию России в мировой экономический процесс, привели к возрастанию предпринимательской активности российских и иностранных организаций на российском экономическом пространстве.

Перспективность и потенциал российского рынка, наряду с жесточайшей конкуренцией между предприятиями и борьбой за потребителя в иностранных государствах, заставили иностранных производителей обратиться к новому рынку сбыта, характеризующемуся непредсказуемостью и высокими рисками, но вместе с тем, сулящему высокие прибыли - Российской Федерации.

Начало правового регулирования налогообложения доходов иностранных организаций в СССР следует отнести к 70-м годам XX века, когда Советский Союз заключал международные соглашения (договоры, конвенции) с зарубежными странами, регулирующие вопросы налогообложения доходов иностранных организаций. К началу экономических реформ в России такие договоры были заключены более чем с двадцатью странами.

Одновременно, в 70-е годы начинает формироваться и национальное законодательство СССР по налогообложению доходов иностранных организаций, которое только в настоящее время приобрело некоторые формы завершенности.

Основным документом доперестроечного периода следует считать Указ Президиума Верховного Совета СССР №75/12-ГХ от 12.05.1978 «О подоходном налоге с иностранных юридических лиц». Основы современного механизма налогообложения прибыли и доходов иностранных юридических лиц, работающих в России, были заложены в Указе Президиума Верховного Совета СССР №75/12-Х1 от 12.05.1978 «О подоходном налога с иностранных юридических лиц». К основным принципам этого Указа, действующим и в настоящее время, относятся следующие:

- доходы иностранных организаций подразделены на доходы, полученные «непосредственно», и доходы, полученные через постоянные представительства;

- принцип устранения двойного налогообложения путем прекращения их взимания в соответствии с соглашениями СССР с иностранными государствами;

принцип «взаимности», согласно которому иностранные субъекты налогообложения в России могут быть освобождены от налогов, «когда в соответствующем государстве такие же меры применяются к советским субъектам»;

- методика исчисления налогооблагаемой базы, по которой исключались из валового дохода расходы, связанные с деятельностью иностранных организаций на территории СССР, включая управленческие и административные расходы;

- введение налоговых деклараций, фиксирующих начисление налога;

- процедура возврата налогов в связи с их переплатой или ввиду существования налоговых льгот;

- установление порядка формирования и предоставления отчетности, а также сроков уплаты налогов (15 марта года следующего за отчетным) и штрафных санкций за просрочку или уклонение от уплаты налогов;

- установление налоговой ставки (она составляла 40%).

## Состав иностранных организаций - налогоплательщиков и проблемы их учета

По состоянию на 01.10.2003 на учете в российских налоговых органах состояло 23 812 отделений иностранных организаций. Из указанного количества состоящих на учете иностранных организаций в разрезе федеральных округов Российской Федерации картина может быть представлена следующим образом: Центральный федеральный округ - 17 137 (71%) (включая г. Москву - 68 %), Северо-Западный ФО - 2 978 (12,9%) (включая Санкт-Петербург - 8,6%), Южный ФО - 739 (3,2%), Приволжский ФО - 885 (3,8%), Уральский ФО - 627 (3%), Сибирский ФО - 668 (3%), Дальневосточный ФО - 745 (3,2%).

Вместе с тем, из 23 812 числящихся на учете в российских налоговых органов отделений иностранных организаций только 51% из них, а именно, 12 184 отделения, реально осуществляют деятельность на территории Российской Федерации и регулярно сдают отчетность. Остальные же 11 628 отделений иностранных организаций отчетности не сдают, поскольку прекратили осуществлять деятельность в Российской Федерации, процедуру снятия с учета не проходили и продолжают фигурировать как состоящие на учете налогоплательщики.

Поскольку в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах постановка на учет и снятие с учета данной категории налогоплательщиков осуществляется по заявлению налогоплательщика, данные организации, не снявшиеся с учета, искажают отчетность. У значительной части таких состоящих на учете налогоплательщиков, но прекративших осуществлять деятельность (по приблизительным подсчетам их доля составляет 10-15 процентов от общего количества состоящих на учете иностранных организаций), существует налоговая задолженность перед бюджетом, взыскание которой является головной болью налоговых органов в течение ряда лет.

При этом количество реально осуществляющих деятельность отделений иностранных организаций по федеральным округам Российской Федерации по состоянию на 01.10.2003 выглядит так: Центральный ФО - 8669 (71% от общего числа), Северо-Западный ФО - 1367 (11%), в остальных федеральных округах в среднем по 4 %.

Среди основных регионов, в которых сосредоточено наибольшее количество реально осуществляющих деятельность иностранных налогоплательщиков бесспорные лидеры - Москва - 8069, Санкт-Петербург -1367, Московская область - 324, Калининградская область - 324, Краснодарский край - 238, Ханты-Мансийский О А - 137 (см. Приложение № 1).

Следует отметить, что общая сумма задолженности от иностранных организаций, прекративших осуществление деятельности на территории Российской Федерации, но состоящих на учете и не представляющих отчетность в налоговые органы по состоянию на 01.01.2003, составила 4,6 млрд. руб. Из указанной задолженности почти 3 млрд. руб. являются штрафами и пени. В основном, наибольшая задолженность в тех регионах, где сосредоточено наибольшее количество, состоящих на учете иностранных организаций, среди которых: г. Москва, где задолженность по состоянию на 01.01.2003 составила 1 023 976 тыс. руб., Кемеровская область - 456 062 тыс. руб., Ханты-Мансийский АО - 383 951 тыс. руб., Ленинградская обл. -325 544 тыс. руб., Санкт-Петербург - 292 994 тыс. руб., Республика Татарстан -255 112 тыс. руб., Самарская область - 244 137 тыс. руб. и др. (см. Приложение № 2).

## Совершенствование порядка определения постоянного представительства и формирования налоговой базы по налогу на прибыль

Существующий в налоговом законодательстве Российской Федерации институт постоянного представительства определяет в качестве плательщиков налога на прибыль иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства. При этом в общем определении постоянного представительства9 выделяются три критерия, одновременное соответствие которым является обязательным:

осуществление предпринимательской деятельности, то есть самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения или оказания услуг10;

- наличие постоянного (фиксированного) места деятельности, через которое осуществляется указанная выше предпринимательская деятельность организации;

- данное место деятельности должно иметь определенную степень постоянства, то есть существовать в течение определенного, продолжительного срока.

Если в отношении первых двух критериев в периодической печати встречается достаточно много публикаций и их установление проработано в большей степени, то в отношении критерия регулярности или т.н. «временной определенности»11 его содержание требует раскрытия. 3.1.1 Критерий регулярности

Как следует из самого термина «постоянное представительство», для его образования требуется достаточная степень постоянства. Очевидно, что

постоянство не относится к имущественной базе. Имущественная база может существовать как до, так и после образования постоянного представительства. Постоянство в его классическом понимании следует относить к продолжительности использования имущественной базы.

Так, в одном решении индийский суд постановил, что термин «представительство» означает присутствие существенного элемента иностранного предприятия в другом государстве, которое может быть отнесено к постоянному месту деятельности в таком государстве. Природа его должна быть такой, чтобы его можно было признать виртуальной тенью иностранного предприятия на земле другого государства»12.

Аналогичной точки зрения придерживаются В.В. Полякова и СП. Котляренко: «До того момента, когда у иностранного лица появится постоянное представительство в другом государстве, такое лицо не рассматривается как участвующее в экономической жизни этого другого государства в такой мере, чтобы подпадать под налоговую юрисдикцию» .

«Постоянное» в контексте рассматриваемой проблемы налогообложения не является синонимом «вечному». Например, добыча полезных ископаемых (в силу их исчерпаемости) безусловно носит временный характер. Тем не менее, такая деятельность может образовывать постоянное представительство. «Постоянное» следует понимать как существующее в течение продолжительного периода времени.

При этом принципиальным для определения постоянства является фактическая продолжительность использования имущественной базы. Постоянное представительство будет образовываться, например, если иностранное лицо не намеривалось вести деятельность в течение длительного периода времени, заключило краткосрочный договор аренды, однако в силу обстоятельств неоднократно продлевало срок аренды.