Шуртакова Татьяна Александровна. Налогообложение доходов иностранных организаций в Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10.- Москва, 2006.- 131 с.: ил. РГБ ОД, 61 06-8/3859

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ 12

1.1. Постоянное представительство иностранной организации в российском законодательстве: понятие и образовательные критерии 12

1.2. Эволюция и периодизация правовой основы взимания налога на прибыль 33

ГЛАВА И. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ 50

2.1. Классификация доходов иностранных организаций 50

2.2. Систематизация налогообложения доходов в зависимости от их типа и категории налогоплательщиков 61

ГЛАВА III. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ПРИБЫЛИ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ 97

3.1. Направления совершенствования методики налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций 97

3.2. Формы налогового контроля по налогу на прибыль: организация и проведение 104

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 111

Список использованной литературы 116

Приложение № 1 127

Приложение №2 128

Приложение №3 129

Приложение №4 130

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**На динамическое развитие экономики Российской Федерации огромное влияние оказывает интенсивность притока иностранных инвестиций, рост который, в свою очередь, напрямую взаимосвязан с благоприятностью налогового «климата» в России.

Экономика России постепенно становится интегрированной если не с мировой, то с европейской экономикой, и возникает необходимость в соблюдении общепринятых норм и правил в области правового регулирования налогообложения иностранных инвестиций с целью создания условий для их привлечения и роста.

При этом главной задачей унификации налогового законодательства становится исключение ситуаций, создающих двойное (повышенное) налогообложение, и устранение возможностей уклонения от налогов.

На сегодняшний день в российской налоговой практике наиболее сложным и противоречивым является механизм взимания налога на прибыль с иностранных организаций, получающих доход от источников в Российской Федерации. Это сопряжено в первую очередь с практической проблемой определения статуса «постоянного представительства» иностранной организации, имеющего фундаментальное значение для взимания налога на прибыль. Сложности в исчислении налога на прибыль провоцируются еще и тем, что недостаточно проработанными в официальных законодательных документах остаются проблемы определения доходов иностранных организаций, подлежащих налогообложению на территории Российской Федерации, и расходов, принимаемых в целях исчисления налога на прибыль, а также проблемы распределения доходов и расходов головного офиса иностранной организации между ее территориальными представительствами.

Данную проблему усугубляет тот факт, что экономическая деятельность иностранных организаций, присутствующих на территории Российской Федерации в качестве постоянных представительств либо осуществляющих в России подготовительную или вспомогательную деятельность, не ограничивается рамками территории нашей страны. Это обстоятельство снижает эффективность налогового контроля за налогоплательщиками подобного рода и создает для них дополнительные возможности ухода от налогообложения.

Все это делает актуальным и выдвигает на первый план задачи совершенствования механизма исчисления налога на прибыль иностранными организациями и разработки методологии применения форм налогового контроля по вопросам исчисления налога на прибыль иностранными организациями.

**Степень разработанности проблемы.**В настоящее время теоретические и методологические вопросы исчисления налога на прибыль иностранными организациями, получающими доходы от источников в Российской Федерации, недостаточно исследованы в экономической литературе. В трудах ученых и практиков, в периодических печатных изданиях нередко обсуждаются вопросы исчисления налога на прибыль с доходов, полученных иностранными организациями на территории Российской Федерации. Однако, в процессе налогообложения таких доходов, в отличие от доходов российских организаций, возникает много дополнительных факторов, влияющих на механизм исчисления налога на прибыль и усложняющих его. В частности, к ним относятся: наличие либо отсутствие статуса «постоянного представительства»; влияние вида деятельности иностранной организации, приводящего к образованию доходов на территории Российской Федерации, на процесс исчисления налога на прибыль; а также влияние дополнительных положений по налогообложению, предусмотренных Международными договорами об избежании двойного налогообложения. Данные проблемы далеко не всегда

заслуживают комплексного рассмотрения в экономических литературных источниках.

Большой вклад в совершенствовании теории и практики налогообложения в Российской Федерации внесли труды таких представителей финансовой науки, как Алехина С.Н., Аракелова С.А., Баландина А.А., Батяевой А., Белобжецкого И.А., Брызгалина А.В., Васильева А.А., Вознесенского Э.А., Горбуновой О.Н., Грачевой Е.Ю., Гуреева В.И., Гусева В.В., Зверховского В.А., Карасевой М.В., Князева В.Г., Козырина Н.А., Кугаенко А.Г., Кузнецовой В.В., Кучерова И.И., Макановой И.Н., Минаева Б.А., Михалева В.В., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пепеляева С.Г., Полежаровой Л.В, Реша В.К., Романовского М.В., Самуэльсона П., Сердюкова А.Э., Соболева М.Н., Соловьева И.Н., Дж.Терра, Тимошенко В.А., Химичевой Н.И., Хорошего О.Д., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Шохина CO., Шуваловой Е.Б., Юткиной Т.Ф. и другие.

Однако, учитывая все сложности применения законодательства, регламентирующего исчисление налога на прибыль иностранными организациями на территории России, а также разногласия, возникающие на практике в трактовании тех или иных законодательных норм, можно говорить о недостаточности проработанности данной проблемы на законодательном уровне.

Существующие подходы не уделяют также должного внимания и проблемам разработки методики осуществления налогового контроля за исчислением налога на прибыль иностранными организациями, учитывающей особенности исчисления налога, прежде всего, связанные с возможностью распределения доходов и расходов головного офиса между подразделениями иностранной компании.

Таким образом, необходимость совершенствования теоретических основ налогового контроля за исчислением налога на прибыль иностранными организациями, получающими доход от источников в Российской Федерации, и не разработанность ряда важных методологических вопросов,

связанных с проведением соответствующих контрольных мероприятий, явились основанием для выбора темы диссертационной работы.

**Цель и задачи исследования.**Цель проведенного исследования состояла в том, чтобы на основе обобщения теоретических положений и имеющегося практического опыта разработать методологию применения форм налогового контроля по вопросам исчисления налога на прибыль иностранными организациями.

Цель исследования предопределила необходимость решения следующих основных задач:

раскрыто понятие «постоянное представительство» иностранной организации и определены его образовательные критерии;

проведена периодизация правовой основы налога на прибыль и выявлены основные реформационные изменения на этапе становления и развития рыночных отношений;

исследованы методологические проблемы исчисления налога на прибыль иностранными организациями и связанные с этим проблемы налогового контроля;

построена классификация доходов иностранных организаций для целей налогообложения прибыли (дохода);

- установлена взаимосвязь между типом дохода и категорией  
иностранной организации, получающей доход, и определены особенности  
налогообложения различных типов доходов по категориям иностранных  
организаций;

- сформулированы предложения по совершенствованию методологии  
исчисления налога на прибыль с целью упрощения применения  
законодательных норм налогоплательщиками;

разработаны методологические рекомендации организации налогового контроля по налогу на прибыль, уплачиваемому иностранными организациями, на основе внедрения механизма международной встречной налоговой проверки и применения в международной практике официального

документального подтверждения налоговыми органами государства резидента доходов (расходов) иностранной компании, полученных (понесенных) в целом по миру.

**Объектом исследования**является система налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации.

**Предметом исследования**является совокупность налоговых отношений, формирующихся в процессе обложения доходов иностранных организаций, местом происхождения которых является территория Российской Федерации.

**Теоретическую основу исследования**составляют основные положения экономической теории в области финансов и налогообложения, нормативные материалы, научные исследования отечественных и зарубежных авторов, посвященные общей теории налогообложения и вопросам налогового администрирования.

Нормативно-правовую основу диссертации составляют: Конституция Российской Федерации, Международные соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные Российской Федерацией с зарубежными странами, действующее налоговое законодательство Российской Федерации, и, в первую очередь, Налоговый кодекс Российской Федерации и другие подзаконные нормативные акты.

**Методологическую основу диссертации**составили диалектические методы познания, методы обобщений, метод логического и систематического анализа, системный подход.

**Информационной**базой исследования основных положений диссертационной работы являются материалы налоговых органов, справочные издания, материалы глобальной информационной сети «Internet» и другие документы, собранные автором в ходе подготовки и написания исследования.

Эмпирической основой исследования послужили результаты налоговых проверок, обследований, обсуждений в рамках деятельности по налоговому контролю за налогоплательщиками - иностранными организациями.

При оформлении работы использованы программные продукты: Microsoft Word и Microsoft Excel.

**Научная новизна**диссертационной работы заключается в разработке методологических рекомендация по совершенствованию системы налогового контроля за полнотой и правильностью налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации. Элементы новизны содержат следующие основные положения, вынесенные на защиту:

- разработана классификация доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации. Доказано, что в качестве главного классификационного признака целесообразно использовать признак классификации типов доходов иностранных организаций по характеру их получения на территории Российской Федерации. Согласно данному принципу все доходы делятся на пассивные, носящие в основном инвестиционный характер, потенциальные, т.е. доходы скрытые, неподдающиеся определению на основании первичных документов и документов делового оборота, и активные, к которым отнесены все доходы, не вошедшие в первые две группы. Данная классификация позволила выявить особенности тех или иных принципов налогообложения в зависимости от вида деятельности и типа дохода, полученного иностранной организацией от источников в Российской Федерации;

выявлена взаимосвязь между типом дохода и категорией представительства иностранной организации, получающего доход от источников в Российской Федерации. Данная взаимосвязь основана на принципе определения вида деятельности, осуществляемого иностранной организацией на территории России и приводящего к образованию того или

иного типа дохода. Это обеспечивает возможность построения результативной системы налогового контроля за полнотой налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации, и будет способствовать повышению доходности федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ;

сформированы и проведена классификация признаков активных доходов, как основного типа доходов, получаемых постоянными представительствами иностранных организаций на территории Российской Федерации. Данная классификация позволила осуществить детальную группировку методологических принципов налогообложения отдельно по каждому типу активных доходов постоянного представительства иностранной организации;

обоснована необходимость разработки на законодательном уровне методических документов, позволяющих комплексно сгруппировать все принципы налогообложения доходов иностранных организаций от источников в Российской Федерации отдельно в разрезе каждой страны инкорпорации, с которой Россия заключила межправительственное соглашения об избежании двойного налогообложения. Применение данной нормы позволит упростить и конкретизировать механизм исчисления налога на прибыль иностранными организациями, получающими доход от источников в Российской Федерации;

обоснована необходимость внедрения механизма международной встречной налоговой проверки, как комплекса мер и мероприятий, проводимых на международном уровне с целью предотвращения ухода от налогообложения лиц, финансово-хозяйственная деятельность которых выходит за рамки государства резидента;

разработана процедура официального документального подтверждения налоговыми органами государства резидента доходов (расходов), полученных (понесенных) организацией в целом по всему миру.

**Теоретическая и практическая ценность**диссертационного исследования заключается в выработке рекомендаций по совершенствованию законодательной базы по налогу на прибыль, уплачиваемому иностранными организациями, получающими доход от источников в Российской Федерации, что позволит упростить и конкретизировать методику исчисления налога на прибыль иностранными организациями, а также упорядочить и сделать более эффективным налоговый контроль за полнотой налогообложения доходов таких налогоплательщиков.

Выводы и рекомендации могут применяться в работе органов налогового контроля за соблюдением законодательства по налогу на прибыль иностранными налогоплательщиками.

Содержащиеся в диссертации теоретические разработки могут быть использованы в научно-исследовательской работе, в преподавании дисциплин «Налоги и налогообложение»; «Налоговый учет и отчетность»; «Налогообложение внешнеэкономической деятельности»; «Организация и методика проведения налоговых проверок».

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались и получили одобрительную оценку на прошедшей 19 мая 2006 года 6-ой Международной научно-практической конференции на тему «Право и закон в гражданском обществе и государстве».

Теоретическая концепция, методология диссертации получили конкретное отражение в учебном процессе в рамках педагогической деятельности при чтении лекций автором и проведении семинаров в МЭСИ.

Результаты диссертационного исследования нашли практическое применение в работе территориальных налоговых органов в части разработанного «Консолидированного отчета организации, ведущей внешнеэкономическую деятельность, о доходах (расходах), полученных

(понесенных) в целом по миру за год». Применение данной процедуры

позволило повысить качество налогового администрирования в сфере

контроля за полнотой налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации.

## Постоянное представительство иностранной организации в российском законодательстве: понятие и образовательные критерии

Понятие «постоянное представительство» иностранной организации законодательно закреплено в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) и предусмотрено с целью определения налогового статуса иностранной организации на территории Российской Федерации. Наличие либо отсутствие у иностранной организации статуса «постоянного представительства» оказывает прямое влияние на порядок налогообложения доходов иностранной организации, получаемых на территории Российской Федерации. Таким образом, проблема определения налогового статуса иностранной организации является первоочередной в вопросе налогообложения доходов иностранной организации от деятельности на территории Российской Федерации.

Поэтому важное теоретическое значение имеет анализ образовательных критериев статуса «постоянного представительства» у иностранной организации, как одного из важнейших аспектов налогообложения иностранных компаний на территории Российской Федерации.

Согласно главе 25 НК РФ иностранные организации выделены в отдельную самостоятельную группу налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций.

В действующем законодательстве определены два вида организаций, которые являются налогоплательщиками:

1) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и получающие доходы от источников в Российской Федерации;

2) иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Таким образом, первый вид иностранных организаций - это иностранные организации, имеющие статус «постоянного представительства», второй вид - это иностранные организации, не имеющие статус «постоянного представительства». Законодатель изначально разграничил две категории иностранных организаций, т.к. порядок налогообложения каждой из них имеет существенные отличия.

Согласно определения, предусмотренного НК РФ, под постоянным представительством иностранной организации для целей исчисления налога на прибыль понимается любое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. Постоянным представительством иностранной организации признаются, в частности, филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство или любое иное место регулярного осуществления предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, связанной с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности, являющейся подготовительной и вспомогательной в пользу самой же иностранной организации.

## Классификация доходов иностранных организаций

В первой главе диссертационного исследования нами отмечалось, что налоговая юрисдикция государства распространяется не только на его налоговых резидентов, но и на иностранных лиц - нерезидентов, которые извлекают доходы на его территории, ведя здесь предпринимательскую деятельность, используя имущество или имущественные права или осуществляя инвестирование в различных его формах.

Организации, ведущие деятельность в нескольких странах, сталкиваются с проблемой одновременного, двойного налогообложения одного и того же объекта в нескольких государствах, что может привести к экономической нецелесообразности ведения деятельности в разных странах, затруднять товарооборот и, как следствие, препятствовать развитию внешнеэкономических связей и сотрудничества государств. Интересы государства должны учитывать необходимость создания для иностранного капитала благоприятного инвестиционного климата.

В международной практике налогообложения иностранных организаций, извлекающих доходы от источников в третьих странах, выработана система критериев для определения «степени присутствия» иностранной организации в налоговой юрисдикции, с которым законодательство большинства государств связывает обязанность этой организации уплачивать установленные налоги. Объем налоговых обязательств иностранных организаций определяется в зависимости от характера, вида и продолжительности их деятельности в стране, а также 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 иностранной организации в государстве, 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.

Содержание понятия «постоянное представительство» определяется на уровне национального налогового законодательства, а также в соответствующих соглашениях об избежании двойного налогообложения.

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, учитывающий интересы как государств, резидентами которых являются эти организации, так и государств, на территории которых они ведут деятельность.

## Направления совершенствования методики налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций

На сегодняшний день совокупность принципов налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации представляет собой сложную разветвленную систему нормативных документов как внутригосударственного, так и международного уровня.

Также как и российские организации, иностранные организации уплачивают налог на прибыль в соответствии с главой 25 НК РФ. И этот нормативный документ является основным при определении порядка исчисления налога на прибыль организаций на всей территории Российской Федерации, поскольку налог на прибыль является федеральным налогом. Однако, если для российских организаций глава 25 НК РФ является главным и единственным документом, регламентирующим процесс налогообложения прибыли, то при налогообложении прибыли (доходов) иностранных организаций ситуация значительно меняется. Принципы налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций помимо главы 25 НК РФ регламентируются также межправительственными соглашениями по вопроса избежания двойного налогообложения, заключенными Российской Федерацией с различными зарубежными странами. Перечень таких соглашений, действующих на сегодняшний день, является достаточно обширным.

Согласно статьи 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные Налоговым кодеком и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Таким образом, на иерархической лестнице нормативных документов, совокупность которых представляет собой законодательную базу, регламентирующую порядок налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, международные соглашения Российской Федерации по вопросам избежания двойного налогообложения расположены на ступень выше Налогового кодекса.

Иерархичность нормативных документов в принципе характерна для законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Так, в частности, все региональные налоги устанавливаются законами субъектов Российской Федерации, принятыми в соответствии с положениями соответствующих глав Налогового кодекса. Например, транспортный налог на федеральном уровне установлен главой 28 НК РФ. Каждый субъект федерации, вводя этот налог на своей территории, принимает собственный закон, регламентирующий данный налог на территории конкретного субъекта федерации. Однако, Налоговый кодекс предоставил субъекту право, принимая собственный закон о транспортном налоге, самостоятельно утверждать лишь некоторые положения (пределы ставки налога, порядок и сроки уплаты, форму отчетности, налоговые льготы). Все остальные элементы налога остаются неизменными и действуют в том виде, в котором их установил Налоговый кодекс.

Таким образом, Налоговый кодекс является первоочередным документом в налоговой системе Российской Федерации, что и закреплено в статье 1 НК РФ. Согласно пункта 1 данной статьи законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.