Содержание

|  |  |
| --- | --- |
| Введение………………………………………………………………….. | 4 |
| 1 Теоретические аспекты налогообложения иностранных организаций в РФ………………………………………………………… | 6 |
| 1.1 Заключение международных налоговых соглашений и их использование в налоговом планировании…………………………… | 6 |
| 1.2 Соглашения об избежании двойного налогообложения, их виды, цели и задачи…………………………………………………………….. | 9 |
| 1.3 Двойное налогообложение: сущность, общие принципы налогообложения иностранных юридических лиц, методы устранения двойного налогообложения……………………………… | 11 |
| 2 Специфика доказательств в налоговых спорах с иностранными организациями…………………………………………………………… | 14 |
| 2.1 Арбитражная практика по налоговым спорам по налогообложению иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства………………….. | 14 |
| 2.2 Разрешение спорных вопросов, связанных с налогообложением иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств………………………………………………………… | 18 |
| 2.3 Арбитражная налоговая практика по налогообложению иностранных организаций, уплачивающих налог на имущество организаций в РФ……………………………………………………….. | 24 |
| 3 Практические аспекты рассмотрения спорных вопросов с участием налогоплательщиков – иностранных организаций…………………….. | 26 |
| 3.1 Разрешение споров с участием иностранных организаций в пользу налогоплательщика……………………………………………… | 26 |
| 3.2 Спорные вопросы при участии иностранных организаций, разрешенные в пользу налоговых органов………………………….. | 34 |
| 3.3 Совершенствование системы налогообложения иностранных организаций……………………………………………………………….. | 38 |
| Заключение………………………………………………………………. | 41 |
| Список использованных источников……………………………………. | 43 |
| Приложение А Исковое заявление ООО «Траско-Инвест»………….. | 47 |

Введение

Одним из действенных средств улучшения экономического положения любого государства выступает политика, направленная на привлечение иностранных инвестиций в свою экономику.

Для осуществления коммерческой деятельности и капиталовложений в нашей стране иностранным организациям требуется соответствующая система гарантий, в том числе в сфере налогообложения, поэтому Российской Федерации необходимо совершенствовать систему правового регулирования налогообложения, сочетая интересы бюджета с интересами инвесторов и четко определяя правовое положение налогоплательщиков - иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в России.

Налоговое законодательство подвергается более частым изменениям и поправкам, чем любое другое. Безусловно, корректировки в законодательном акте способствуют его уяснению и более эффективному применению. Вместе с тем, с внесением изменений меняется и правоприменительная практика. Актуальность данной темы подтверждается несбалансированным правовым регулированием налогообложения иностранных лиц, которое способствует уклонению от уплаты налогов, что, в свою очередь ведет к потерям доходов бюджетов и иным негативным последствиям для развития российской экономики в целом.

Объектом исследования являются теоретические и практические проблемы правового регулирования налоговых отношений с участием иностранных организаций, являющихся налогоплательщиками по законодательству Российской Федерации.

Предметом исследования является судебная практика разрешения налоговых споров с участием иностранных организаций.

Основной целью настоящего исследования является рассмотрение сложившейся арбитражной практики и выявление наиболее распространенных категорий споров.

Для достижения поставленной цели были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть порядок заключения международных налоговых соглашений и их использования в налоговом планировании;

- изучить соглашения об избежании двойного налогообложения, их виды, цели и задачи;

- выявить общие принципы налогообложения иностранных юридических лиц и определить методы устранения двойного налогообложения;

- определить специфику доказательств в налоговых спорах с иностранными организациями;

- изучить практические аспекты рассмотрения спорных вопросов на примере конкретных налогоплательщиков – иностранных организаций.

Работа основана на принципах комплексного и всестороннего исследования правового регулирования налоговых отношений с участием иностранных организаций как налогоплательщиков Российской Федерации путем системного анализа нормативной базы и правоприменительной практики

1. Теоретические аспекты налогообложения иностранных организаций в РФ

1.1 Заключение международных налоговых соглашений и их использование в налоговом планировании

Очень многие страны мира имеют между собой соглашения по налоговым вопросам. Заключаются они в основном для того, чтобы исключить возможность обложения налогом одного и того же дохода дважды - в двух странах. В качестве "побочного продукта" такие соглашения зачастую дают возможность использования компаний из соответствующих стран в качестве инструмента налогового планирования, то есть для уменьшения налогов в международной коммерции.

Международные налоговые соглашения или договоры об исключении двойного налогообложения весьма распространены в межгосударственных отношениях. Государства заключают их для облегчения экономического сотрудничества между своими гражданами и организациями. Дело в том, что в силу "нестыковки" национальных налоговых законодательств различных стран налоговая ситуация при ведении международной коммерции может оказаться весьма неопределенной. Не всегда очевидно даже то, налоговым резидентом какого из государств является тот или иной хозяйствующий субъект (например, физическое лицо, живущее в одной стране, но ежедневно ездящее на работу в другую; или юридическое лицо, зарегистрированное в одной стране, но фактически ведущее деятельность в другой). При отсутствии соглашения возможна ситуация, когда один и тот же доход облагается налогом в обеих странах. Например, прибыль от действия представительства иностранной компании всегда облагается налогом по месту нахождения этого представительства. Однако эта прибыль также облагается налогом и по месту нахождения самой иностранной компании. Устранение этой явной несправедливости и установление четких налоговых правил для международных коммерческих операций и есть основная цель заключения налогового договора.[33]

И, кроме того, в последнее время налоговыми властями всех стран мира все больше внимания уделяется предотвращению уклонения от налогов участников международной коммерции. Поэтому в большинство договоров последних лет включены положения, предусматривающие обмен налоговой информацией и взаимную помощь по расследованию соответствующих дел.

Как правило, налоговые договоры заключаются между странами с "нормальным" уровнем налогообложения, а офшорные зоны, то есть страны с нулевыми (или близкими к нулю) налогами, таких договоров не имеют. Это и неудивительно. Если нет налога, то нет и двойного налогообложения, а, стало быть, незачем договариваться о его исключении. Предоставлять же односторонние налоговые льготы офшорным компаниям страны с высокими налогами никак не настроены. Даже если договор с такой страной заключается, то, как правило, офшорные компании из-под его действия в явном виде выводятся.

Кроме двусторонних налоговых соглашений, могут действовать и многосторонние договоренности. Так, все страны ЕС применяют к резидентам друг друга унифицированные правила по исключению двойного налогообложения в отношении дивидендов, получаемых от дочерних компаний.

Что касается офшорных зон, то с ними развитые страны могут заключать соглашения не об исключении двойного налогообложения, а об обмене налоговой информацией. Это значит, что если, скажем, в США возникнут вопросы к некоему налогоплательщику в отношении его сделок с некой багамской компанией, то по условиям такого соглашения правительство Багамских островов обязано будет предоставить США всю необходимую информацию о данной компании.

Международные налоговые соглашения имеют важные последствия для налогового планирования. Помимо того, что они выполняют свою прямую функцию, то есть облегчают межгосударственную коммерцию и снимают двойное бремя налогов, некоторые их положения позволяют дополнительно снижать налоги путем целенаправленного структурирования бизнеса.

Прежде всего речь идет о положениях, относящихся к налогам у источника на так называемые пассивные доходы: дивиденды, проценты, роялти, а также на доходы от международных перевозок. Обычно при выплатах таких доходов зарубежному партнеру резидент некоторой страны должен удержать и выплатить в казну своего государства налог по определенной ставке. При наличии же договора между двумя этими странами ставка может быть существенно уменьшена или же налог у источника может вовсе не взиматься. [33]

Благодаря этому при построении схемы деятельности того или иного международного бизнеса часто существует возможность выбрать юрисдикцию или набор юрисдикций, обеспечивающий минимальные налоговые потери при осуществлении данных выплат. В этих юрисдикциях и осуществляется регистрация компаний, предназначенных в первую очередь именно для налоговых целей.

Соглашения могут использоваться и для минимизации налогов в строительстве. Обычно по условиям соглашения строительная площадка, существующая менее определенного периода времени (например, 12 месяцев), не образует постоянного представительства. Это значит, что доход зарубежной компании, ведущей строительство, не облагается налогом по месту нахождения площадки (а облагается только по месту регистрации компании).

Таким образом, краткосрочное строительство может быть выгодно вести от имени специально зарегистрированной компании из соответствующей страны.

1.2 Соглашения об избежании двойного налогообложения, их виды, цели и задачи

Наиболее часто в арбитражной практике применяются общие налоговые соглашения, регулирующие весь круг вопросов о взаимодействии договаривающихся государств в сфере налогообложения. К ним в частности относятся двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества. В этих договорах регулируются вопросы о распределении прав договаривающихся государств по налогообложению отдельных видов доходов, имущества с целью избежания двойного налогообложения. Разграничение производится с учетом института резидентства постоянного представительства и источника получения дохода.

Помимо общих существуют и ограниченные налоговые соглашения. Они регулируют вопросы, касающиеся взимания конкретного вида налога либо конкретного плательщика. Например, Соглашение между правительством СССР и правительством Греческой республики по освобождению от двойного налогообложения доходов от морских или воздушных перевозок, заключенное в 1976 г. Оно вступило в силу 14 апреля 1977 года и действует до сих пор.

К ограниченным налоговым соглашениям относятся также двусторонние соглашения о принципах взимания косвенных налогов (НДС,акцизы) во взаимной торговле, заключенные между правительствами Российской Федерации и Ближнего Зарубежья.

Налоговые органы при необходимости получения информации для осуществления налогового контроля от других государств руководствуются соглашениями об оказании административной помощи по вопросам налогообложения.

Суть соглашения об избежании двойного налогообложения отражается в его названии. Оно может называться по-разному: соглашение, конвенция, договор. Это никакой роли не играет. Важно обратить внимание на то, избежание двойного налогообложения в отношении каких именно налогов им предусмотрено. К ним могут относиться только налоги на доходы, либо на доходы и имущество (капитал). Кроме того, во многих договорах последних лет в наименовании имеется важное добавление "и предотвращении уклонения от уплаты налогов". Это значит, что в текст договора введены специальные положения, направленные на взаимопомощь в сборе налогов.[31]

Типичная структура соглашения такова. Определяются лица, к которым применяется соглашение (резиденты). Определяются налоги, к которым применяется соглашение (на доход или на доход и имущество). Устанавливается, что доходы постоянного представительства иностранной компании подлежат налогообложению по месту его нахождения (при этом дается развернутое определение постоянного представительства). Отдельно оговаривается налогообложение доходов от международных перевозок, авторских прав и лицензий, дивидендов и процентов (устанавливается максимально допустимая ставка налога у источника), а также доходов от имущества. Если соглашение распространяется на налоги с имущества, оговаривается порядок их взимания. Определяется порядок налогообложения физических лиц. Устанавливается порядок исключения двойного налогообложения (кредитный метод или метод исключения дохода из налоговой базы). Соглашение может содержать специальные положения против уклонения от налогов, в том числе принципы налогообложения ассоциированных предприятий (например, кипрских компаний, контролируемых россиянами). Предусматривается обмен информацией между налоговыми органами двух стран. Наконец, даются заключительные положения относительно недискриминации, условий применения соглашения, урегулирования спорных вопросов и т.д.

1.3 Двойное налогообложение: сущность, общие принципы налогообложения иностранных юридических лиц, методы устранения двойного налогообложения

Двойное налогообложение как явление имеет 2 сущности: юридическую и экономическую. Двойное налогообложение с юридической точки зрения подразумевает обложение схожими по своей природе налогами одного и того же дохода или капитала одного и того же налогоплательщика в двух или более юрисдикциях. С экономической точки зрения двойным может считаться также налогообложение в одной или более юрисдикциях одного и того же дохода или капитала одного, но в руках разных налогоплательщиков.

Двойное налогообложение может иметь внутригосударственную природу, например, в случае если один и тот же доход облагается налоговыми органами несколько раз на разных уровнях или налоговыми органами разных субъектов федерации. Международное двойное налогообложение подразумевает предъявление налоговых претензий со стороны различных государств в отношении одного и того же дохода.

Основные международные соглашения об избежании двойного налогообложения группируют следующим образом:

- соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал;

- соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество.

- соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении социальных налогов и взносов на социальное страхование - Соглашение между Правительством СССР и Правительством Финляндской республики о взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование (Хельсинки, 5 мая 1972 г.);

- соглашения об избежании двойного налогообложения в области транспорта - Соглашение об устранении двойного налогообложения в области воздушного и морского транспорта между СССР и Францией (Москва, 4 марта 1970 г.).

Согласно п.4 ст.15 Конституции РФ общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы. Если в международном договоре устанавливаются иные правила, чем в федеральном законе РФ, то применяются правила международного договора.

Аналогичное положение содержится в ст.5 Федерального закона «О международных договорах Российской Федерации» от 15.07.1995 № 101-ФЗ (ред. от 01.12.2007). Из нее также следует, что положения официально опубликованных международных договоров РФ не требуют издания внутригосударственных актов и действуют на территории РФ непосредственно.

Теперь перейдем к механизму устранения двойного налогообложения, то есть к тому, ради чего в основном и заключаются налоговые соглашения. Устранение двойного обложения может производиться двумя способами. Первый - так называемый кредитный метод. Это значит, что налог, уплаченный за рубежом, вычитается из налога, причитающегося к уплате дома (но если получится отрицательная величина, доплачивать не будут). При этом сам доход (для налогов на доход), полученный за рубежом, включается в "домашнюю" налогооблагаемую базу. Второй способ - метод исключения. Это значит, что доход, полученный за рубежом, исключается из домашней налогооблагаемой базы. Оба метода используются в разных соглашениях. Иногда одна страна применяет один метод, а вторая - другой. Россия, как правило, применяет кредитный метод. Исключение двойного налогообложения для своих компаний по кредитному методу предусмотрено и национальным законодательством России, даже при отсутствии налогового договора с данной страной (одностороннее исключение двойного налогообложения). Это значит, что российская компания, законно уплатившая налоги за рубежом, в любом случае может вычесть их из суммы российских налогов. Все вышесказанное относится как к налогам на доходы постоянного представительства за рубежом, так и к налогам у источника, выплачиваемым зарубежным плательщиком дохода - они тоже принимаются к зачету (при предоставлении соответствующих справок, разумеется).

1. Специфика доказательств в налоговых спорах с иностранными организациями

2.1 Арбитражная практика по налоговым спорам по налогообложению иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства

Арбитражная практика по спорам, связанным с квалификацией деятельности иностранных компаний как образующей постоянное представительство в РФ, исходит из следующего.

Общие правила налогообложения иностранных компаний, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории РФ:

1. При налогообложении иностранной компании в РФ принципиально наличие фактических отношений сторон хозяйственных операций. При этом следует учитывать, где иностранная компания непосредственно реализует продукцию, оказывает услуги и выполняет работы и относится ли эта деятельность непосредственно к деятельности ее постоянного представительства на территории РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 17.12.2007 N 897/07).[2]

2. Прибыль лица с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве облагается налогом только в этом государстве, если только такое лицо не осуществляет производственную и коммерческую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство.

Следовательно, выплаты иностранному юридическому лицу в виде его дохода (прибыли) от указанных видов деятельности при наличии на территории Российской Федерации постоянного представительства будут облагаться налогом на прибыль на территории РФ, а при отсутствии постоянного представительства налог подлежит уплате в иностранном государстве (Постановление Президиума ВАС РФ от 16.12.2008 N 7038/08).[3]

Арбитражные суды посчитали, что деятельность иностранной компании не образует постоянного представительства на территории РФ в следующих случаях.

1) Прибыль иностранного юридического лица, полученная по внешнеэкономической сделке, не подлежит налогообложению в России при условии, если такая сделка совершена исключительно от имени этого иностранного юридического лица (Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2006 N 3846/06). [4]

2) Деятельность иностранной компании, офисы которой собирают заказы на территории РФ для торговли по каталогам и выдают покупателям заказанные и оплаченные ими товары, признана вспомогательной, не образующей постоянного представительства в России, так как головная компания отправляла товар конкретным физическим лицам, а представительство, получив товар по почте в РФ, не могло передать его иным лицам, кроме конкретного покупателя (Постановление ФАС Московского округа от 01.03.2006 по делу N КА-А40/948-06).[5]

3) Иностранная компания не ведет предпринимательской деятельности через представительство на территории РФ. Предпринимательская деятельность на территории РФ осуществляется непосредственно работниками иностранной компании из иностранного государства, командированными в Россию на время осуществления этой деятельности при заключении контрактов головным офисом (Постановление ФАС Московского округа от 20.08.2007 по делу N КА-А40/5398-07).[6]

4) Представительство иностранной компании создано на территории России для маркетинговых целей. Регулярной предпринимательской деятельности, связанной с проведением работ или оказанием услуг в рамках основной предпринимательской деятельности компании, на территории России не ведется. Заключение компанией единичного договора на выполнение работ и их выполнение в рамках этого договора не могут быть признаны регулярной предпринимательской деятельностью. Факт регистрации представительства компании в России не имеет значения для квалификации коммерческой деятельности как деятельности через постоянное представительство (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 по делу N А56-24202/04).[7]

5) Не приводит к образованию постоянного представительства деятельность иностранной компании, аккредитованной в России, если:

- деятельность компании на территории РФ ведется с целью эффективного содействия в установлении и развитии своего делового присутствия в Российской Федерации;

- сотрудники компании на территории РФ ведут научные разработки, которые служат лишь частью общего комплекса работ, выполняемых иностранной компанией в стране ее образования, и не могут использоваться самостоятельно;

- передачи результатов интеллектуальной деятельности другим юридическим лицам на территории РФ нет (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.07.2003 по делу N А56-39616/02). [8]

6) Выполнение представительством иностранной компании, созданным на территории РФ, работ (оказание услуг) не приводит к образованию постоянного представительства, если:

- цель открытия представительства иностранной компании на территории РФ состоит в содействии головной организации в вопросах технического менеджмента судов, проведения маркетинговых исследований российского рынка в области судоходных технологий, фрахтования и судоремонта;

- осмотр судов, находящихся в техническом управлении головной компании, контроль за капитальным ремонтом судов и надзор за строительством судов осуществляются представительством по заданию иностранной компании;

- указанные обстоятельства возникают на основании договоров, заключенных иностранной компанией с судовладельцами;

- представительство на территории РФ не заключает договоров (контрактов) от имени иностранной компании и не выполняет на основании таких договоров работ в пользу третьих лиц;

- прибыль, полученная от деятельности в РФ, не поступала на расчетный счет представительства (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2006 по делу N А56-7935/2005).[9]

Арбитражные суды посчитали, что деятельность иностранной компании образует постоянное представительство на территории РФ в следующих случаях.

- Непосредственное участие российского представительства иностранной компании в совершении внешнеэкономических сделок приводит к образованию в РФ постоянного представительства, особенно если такие сделки связаны с дальнейшим ведением коммерческой деятельности в России. В таком случае часть прибыли иностранного юридического лица, полученная им по внешнеэкономической сделке, относится к постоянному представительству этого лица и подлежит налогообложению в Российской Федерации. Часть облагаемой в РФ прибыли иностранного юридического лица определяется исходя из того, что продавцом товара является иностранное юридическое лицо, покупателем - российские организации, а постоянное представительство - лицом, выполнившим функции посредника по внешнеэкономической сделке (Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2007 N 3846/07). [10]

2. Участие представительства иностранной компании в РФ в продаже товара, изготовленного за рубежом, и ремонтных работах приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ, если такая деятельность независима от головной компании и имеет законченный характер (Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 N 8349/08).[11]

3. Постановка на налоговый учет в Российской Федерации и получение иностранной компанией прибыли от предпринимательской деятельности на территории РФ на основании договора факторинга приводят к образованию постоянного представительства (Постановление ФАС Московского округа от 06.09.2007 по делу N КА-А40/7755-07). [12]

4. Выполнение иностранной компанией функций агента других иностранных организаций следует оценивать как деятельность через постоянное представительство на территории России, поскольку представительство компании зарегистрировано в России, где имеется обособленное подразделение, которое на регулярной основе за вознаграждение оказывает услуги коммерческого характера третьим лицам (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.06.2005 по делу N А56-26540/04).

5. Деятельность иностранной компании через представительство на территории РФ, которая заключается в исследовании рынка, проведении рекламных акций, инспекционном контроле и сертификации продукции пищевой и целлюлозно-бумажной промышленности и ведется не только в интересах головной организации, но и в интересах третьих лиц, образует постоянное представительство (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.08.2009 по делу N А56-8948/2008).

Анализ арбитражной практики разрешения налоговых споров с участием иностранных юридических лиц показывает, что все споры в этой сфере могут быть условно подразделены на три группы:

- споры, связанные с неприменением или неправильным применением международных договоров об устранении двойного налогообложения, заключенные между Россией и другими странами;

-споры, обусловленные неправильным толкованием понятия «постоянное представительство иностранного юридического лица»;

-споры, вытекающие из неправильного применения налоговыми органами российского налогового законодательства в отношении иностранных юридических лиц.

2.2 Разрешение спорных вопросов, связанных с налогообложением иностранных организаций, не имеющих постоянных представительств

Налогообложение иностранных организаций, осуществляю­щих деятельность не через постоянное представительство в Рос­сии и получающих доходы от источников в РФ, имеет ряд особен­ностей.

У нерезидентов, деятельность которых не образует постоянного представительства в РФ, необходимость уплаты налога на прибыль возникает в ограниченном числе случаев.[32] Пункт 1 статьи 309 НК РФ устанавливает перечень таких доходов, облагаемых у источника выплаты – налогового агента. К ним относятся:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российских организаций;

- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации (с учетом положений п. 1 и 2 ст. 43 НК РФ);

- процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации;

- доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;

- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;

- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;

- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ;

- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

- иные аналогичные доходы. [1]

Пункт 2 статьи 309 НК РФ освобождает от налогообложения доходы, полученные иностранной организацией от продажи имущества (кроме указанного в пп. 5 и 6 п. 1 с. 309 НК РФ) и имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, если такие доходы не приводят к образованию постоянного представительства в РФ.

В связи с этим следует отметить, что основной риск для налогоплательщиков в такой ситуации связан с наличием или отсутствием признаков, свидетельствующих о ведении деятельности через постоянное представительство. Они перечислены в ст. 307 НК РФ. [1]

Кроме того, споры возникают в связи с толкованием словосочетания «иные аналогичные доходы» (пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ). Официальная позиция исходит из того, что к ним относятся «любые доходы, не связанные с предпринимательской деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство». Такой подход изложен в Методических рекомендациях, в Письме Минфина России от 11.07.2007 № 03-03-06/1/478.[16] Есть и примеры судебных решений, учитывающих именно такое толкование (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2007 по делу N А56-26180/06; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.05.2005 по делу № А19-6629/04-40-Ф02-1832/05-С1) [17,18]

В то же время имеется намного больше судебных решений, в которых «иные аналогичные доходы» понимаются как доходы, схожие с доходами, прямо указанными в п. 1 ст. 309 НК РФ (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.10.2006 по делу № А33-13813/05-Ф02-5325/06-С1, ФАС Московского округа от 01.02.2006 № КА-А41/12791-05, ФАС Поволжского округа от 27.10.2005 по делу № А55-3669/2005-11.) [19,20,21]Такой подход означает, что, например, доход от ремонта дорожной техники не подлежит обложению налогом у источника при отсутствии признаков постоянного представительства. В целом же относить или не относить доходы к "иным аналогичным" следует с учетом всех обстоятельств в каждом конкретном случае.

Основная особенность порядка уплаты на­лога заключается том, что обязанность по исчислению и пере­числению налога возложена не на налогоплательщика, а на ис­точник выплаты дохода, то есть налогового агента. Источником выплаты, обязанным удерживать налог, может быть и постоян­ное представительство другой иностранной организации.[32]

Налог, удержанный с доходов иностранных организацией, перечисляется налоговым агентом в федеральный бюджет одно­временно с выплатой дохода. Налог перечисляется либо в валюте выплаченного дохода, либо в рублях по официальному курсу ЦБ РФ на дату перечисления налога.

Споры между проверяющими и налоговыми агентами возникают, в основном, в тех ситуациях, когда Налоговый кодекс РФ разрешает не удерживать налог у источника. Таких ситуаций четыре.

1. Доход выплачивается иностранной организации, имеющей постоянное представительство в России (пп. 1 п. 2 ст. 310 НК РФ). При этом необходимо выполнить два условия. Выплачиваемый доход должен непосредственно относиться к постоянному представительству, а у налогового агента должна иметься нотариально заверенная копия свидетельства о постановке иностранной организации на учет в налоговом органе Указанная копия должна быть оформлена не ранее, чем в предшествующем календарном году.

2. Иностранной организации выплачиваются доходы, облагаемые по налоговой ставке 0% (пп. 3 п. 4 ст. 284, пп. 2 п. 2 ст. 310 НК РФ).[1]

3. Иностранной организации выплачивается доход, полученный при выполнении соглашений о разделе продукции, и при этом законодательством РФ о налогах и сборах предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в России (пп. 3 п. 2 ст. 310 НК РФ). [1]

4. Доход выплачивается организации - резиденту иностранного государства, в отношениях с которым в России действует международный договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения (DTA). При этом нормами соглашения установлено, что такой доход не облагается налогом в России.(Таблица 1)

Таблица 1 Требования по подтверждению статуса нерезидента

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Требования к документу | Позиция налоговых органов | Позиция судов |
| Кем выдан | Выдан уполномоченным органом | Выдан уполномоченным органом |
| Срок действия | Ограничен. На момент фактической выплаты учитываться срок, указанный в справке | Не ограничен |
| Наличие легализации | Апостиль или заверение | Апостиль или заверение, за исключением случаев, подпадающих под действие Минской Конвенции 1993 года |
| Перевод | Нотариальный | Обычный |
| Наличие документа на момент выплаты дохода | Обязательно | Необязательно, документ может быть получен позднее |

В таких случаях российское лицо — источник выплаты не удерживает налог при условии, что до момента выплаты в его распоряжении имеется документ, подтверждающий факт постоянного местонахождения иностранной организации в соответствующем государстве (пп. 4 п. 2 ст. 310, п. 1 ст. 312 НК РФ). Требования по подтверждению статуса нерезидента в целях применения соглашений об избежании двойного налогообложения различаются у ФНС России и у судов.

Определение ВАС РФ от 10.07. 2008 № 7093/08: «Согласно части 3 статьи 254 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации иностранные лица, участвующие в деле, должны представить арбитражный суд доказательства, подтверждающие их юридический статус и право на осуществление предпринимательской и иной экономической деятельности, в частности, выписки из торгового реестра коммерческих компаний и уставные документы».[15]

Нерезиденты, не имеющие постоянного представительства в РФ, при получении дохода учитывают понесенные расходы только в двух случаях. Во-первых, при реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) (пп. 5 п. 1 ст.309 НК РФ). Во-вторых, при реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации (пп. 6 п. 1 ст. 309 НК РФ). На момент выплаты у налогового агента должно иметься документальное подтверждение произведенных расходов. [1]

2.3 Арбитражная налоговая практика по налогообложению иностранных организаций, уплачивающих налог на имущество организаций в РФ

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, признаются находящееся на территории Российской Федерации и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Не являются объектами налогообложения:

- земельные участки, водные объекты и другие природные ресурсы;

- имущество федеральных органов власти, в которых предусмотрена военная и приравненная к ней служба, используемое для нужд обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Арбитражная практика показывает, что нередко возникают споры, связанные с ошибкой многих иностранных организаций в том, что если они при определенных условиях не являются плательщиками налога на прибыль (например, в силу международных договоренностей компании, организовавшие строительную деятельность на территории России, могут не платить налог на прибыль, если стройка заканчивается в оговоренные сроки), то и налога на имущество они могут не выплачивать. При этом суды многих инстанций, включая Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа, поддерживают данную позицию. При этом они указывают, что условия образования постоянного представительства должны быть одинаковыми как в целях исчисления налога на прибыль организаций, так и налогов на имущество. К примеру, согласно договорам между Турцией и Россией строительный объект образует постоянное представительство, если продолжительность связанных с ним работ более полутора лет. Но ВАС не согласился с доводами нижестоящих судов, указав, что относительно налога на имущество компании должны руководствоваться национальным законодательством. По Налоговому кодексу иностранные организации, работающие в России через постоянные представительства и (или) имеющие имущество на территории РФ, признаются плательщиками налога на имущество. Практика таких споров не богатая, так как не каждая компания при таких условиях согласится спорить с налоговыми органами. Единственный путь изменения ситуации и принятия определенного обоюдного решения - расширение международных договоренностей. Часть соглашений об избежании двойного налогообложения (например, с Францией, Австрией) распространяется на подоходные и имущественные налоги, а часть только на подоходные налоги (Сирия, Австралия, Турция).

3. Практические аспекты рассмотрения спорных вопросов с участием налогоплательщиков – иностранных организаций

3.1 Разрешение споров с участием иностранных организаций в пользу налогоплательщика

Огромное количество споров связано с регистрацией иностранных организаций в офшорных зонах, влекущей за собой свою собственную специфику налогообложения. Одной из таких зон является Кипр.

При наличии подтверждения установленной формы, в соответствии с которым организация является резидентом Республики Кипр, отсутствует обязанность по удержанию и перечислению в бюджет РФ сумм налога с выплаченных дивидендов. Это подтверждается Постановлением ФАС от 21 июля 2009 г. N Ф09-9207/08-С3 по делу N А07-4281/2008-А-ГАР/КИН. [22]. Суть этого дела заключалась в том, что общество с ограниченной ответственностью «Корус» обратилось в ФАС Московского округа с требованием о признании недействительным решения инспекции от 06.02.2008 N 2. Решением суда от 16.07.2008 решение инспекции признано недействительным в части доначисления налога на прибыль за 2006 год в сумме 306 025 руб., соответствующих пеней, штрафа; налога на прибыль за 2007 год в сумме 90 554 руб. соответствующих пеней, штрафа; налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 10 798 500 руб., соответствующих пеней, штрафа; налога на добавленную стоимость за 2006 - 2007 годы в сумме 197 364 руб., соответствующих пеней, штрафа. В остальной части в удовлетворении требований отказано.

Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.09.2008 решение суда оставлено без изменения.

Постановлением Федерального арбитражного суда Московского округа от 09.12.2008 указанные судебные акты в части удовлетворения требований о признании недействительным решения инспекции от 06.02.2008 N 2 в части доначисления налога с доходов за 2007 год, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 10 798 500 руб., соответствующих пеней и штрафа по ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) отменены. В указанной части дело направлено на новое рассмотрение в Арбитражный суд г. Москва. Решением Арбитражного суда г. Москва от 19.02.2009 заявленные требования общества удовлетворены. Решение инспекции от 06.02.2008 N 2 в части доначисления налога с доходов за 2007 год, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в размере 10 798 500 руб., соответствующих сумм пеней, штрафа по ст. 123 Кодекса признано недействительным. Постановлением Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 решение суда в части удовлетворения требований общества о признании недействительным решения инспекции от 06.02.2008 N 2 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части доначисления налога с доходов за 2007 год, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 3 599 500 руб., соответствующих пеней и штрафа по ст. 123 Кодекса отменено. В указанной части в удовлетворении заявленных требований общества отказано. В остальной части решение суда оставлено без изменения.

В жалобе, поданной в Федеральный арбитражный суд Уральского округа, инспекция просит указанные судебные акты отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права - ст. 309, 310, 312 Кодекса, несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела. По мнению инспекции, на момент выплаты дивидендов у общества не имелось подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 Кодекса.

Общество в жалобе просит постановление апелляционного суда в части отказа в удовлетворении требований отменить, указывая на неправильное применение судом ст. 75, 123, 246, п. 1 ст. 312 Кодекса, положений международного соглашения.

Как следует из материалов дела, инспекцией по результатам выездной налоговой проверки составлен акт от 25.12.2007 и вынесено решение от 06.02.2008 N 2, которым обществу предложено уплатить, в том числе налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в сумме 10 798 500 руб., соответствующие суммы пеней и штраф, предусмотренный ст. 123 Кодекса. Проверкой установлено, что обществом не исчислен и не удержан налог с фактически полученного от долевого участия иностранной организации дохода за 2006 год и I квартал 2007 года в сумме 71 990 000 руб. На момент выплаты дохода документы, предусмотренные п. 1 ст. 312 Кодекса, обществом не представлены. Инспекцией начислен налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, по ставке 15%.

Полагая, что решение инспекции в указанной части не соответствует законодательству, нарушает его права и законные интересы, общество обратилось в арбитражный суд.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Согласно п. 3 ст. 247 Кодекса объектом по налогу на прибыль для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признаются доходы, полученные от источников в Российской Федерации, которые определяются в соответствии со ст. 309 Кодекса.

В силу пп. 1 п. 1 ст. 309 Кодекса дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

В соответствии с п. 1 ст. 310 Кодекса налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, выплачивающими доход иностранной организации при каждой выплате доходов, указанных в п. 1 ст. 309 Кодекса, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 310 Кодекса.

Подпунктом 4 п. 2 ст. 310 Кодекса установлено, что исчисление и удержание суммы налога не производится в случае выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 Кодекса.

Согласно п. 1 ст. 312 Кодекса при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык.

При представлении иностранной организации, имеющей право на получение дохода, подтверждения, указанного в п. 1 данной статьи, налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождения от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Таким образом, судом первой инстанции правильно указано, что в соответствии с вышеназванными нормами законодательства о налогах и сборах налоговый агент вправе не удерживать налог с доходов иностранной организации при соблюдении следующих условий: наличие международного договора (соглашения) Российской Федерации с государством, в котором находится иностранная организация; условие в международном договоре о том, что доход иностранной организации не облагается налогом в Российской Федерации; представление иностранной организации налоговому агенту подтверждения по п. 1 ст. 312 Кодекса.

Таким образом, Компания "Корус Трейдинг (Ю-кей) распорядилась суммой дивидендов, подлежащих выплате, путем внесения ее в качестве дополнительного вклада в уставный капитал общества, при этом распоряжение денежными средствами не изменило их правовую природу. Следовательно, у Компании "Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед" - иностранной организации возник доход от источников в Российской Федерации, подлежащий налогообложению у источника выплаты.

Судами исследованы: учредительный договор, устав общества свидетельство о его государственной регистрации и дополнительно представленное свидетельство Департамента регистрации компаний и управления имуществом Министерства торговли, промышленности и туризма (Никосия) от 22.01.2009, справки Департамента Регистрации внутренних доходов Министерства финансов (Никосия) от 16.06.2005 и установлено, что Компания "Корус Трейдинг (Ю-кей), созданная в Объединенном Королевстве, сегодня зарегистрирована на территории Республики Кипр как иностранная компания, органы управления и контроля компании расположены в Республике Кипр. Данная компания является налоговым резидентом в Республике Кипр в смысле соглашения об избежании двойного налогообложения между Республикой Кипр и Российской Федерации с момента своей регистрации 26.04.1996. Общемировой доход Компании "Корус Трейдинг (Ю-кей) подлежит налогообложению в Республике Кипр.

О наличии таких обстоятельств обществом заявлено ранее путем представления свидетельства о регистрации частной компании с ограниченной ответственностью - Компании "Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед", справки от 16.03.2004 (выдавший орган: Министерство финансов Департамент внутренних доходов Отдел подоходных налогов) о том, что Компания имеет филиал на территории Республики Кипр, где находятся ее управляющие и контролирующие органы; справки от 06.06.2005 (выдавший орган: Министерство финансов Департамент внутренних доходов Отдел подоходных налогов) о том, что Компания является налоговым резидентом в Республике Кипр.

Доводы инспекции о том, что представленные обществом документы не могут служить требуемым подтверждением, судами отклонены, поскольку данные документы выданы уполномоченными на то органами Республики Кипр, переведены на русский язык и заверены в установленном законом порядке, из содержания документов следует сделанный судами вывод. Поскольку форма таких документов не регламентирована ни законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, ни международными соглашениями (договорами) Российской Федерации, не принята ссылка инспекции на отсутствие в документах учетных или регистрационных сведений об указанной компании.

Довод инспекции о том, что для освобождения от удержания и перечисления налога общество как налоговый агент должно представить доказательства выполнения налоговой обязанности иностранной организацией в своем государстве, также отклонен как не основанный на законодательстве о налогах и сборах.

Между Правительством Республики Кипр и Правительством Российской Федерации заключено Соглашение "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал" от 05.12.1998 (далее - Соглашение), ратифицированное Федеральным законом от 17.07.1999 N 167-ФЗ "О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал". [2]

Пунктом 1 ст. 10 Соглашения установлено, что дивиденды, выплачиваемые компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, резиденту Другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве. При этом в п. 2 этой же статьи указано, что такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого государства. Но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать: а) 5% от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании сумму, эквивалентную не менее 100 000 долларов США; б) 10% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Следовательно, при наличии Соглашения с Правительством Республики Кипр об освобождении иностранной организации, которая находится на Кипре, от уплаты спорного налога на территории Российской Федерации, а также при наличии подтверждения установленной формы, в соответствии с которым эта организация является резидентом Республики Кипр, суд первой инстанции обоснованно пришел к выводу об отсутствии у общества обязанности по удержанию и перечислению в бюджет Российской Федерации спорной суммы налога.

Поскольку у общества отсутствовала обязанность по удержанию и перечислению спорных сумм в бюджет, то неисполнение им этой обязанности не может повлечь за собой начисления пеней, в данном случае нет и состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 Кодекса.

С учетом изложенного руководствуясь ст. 286 - 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд постановил постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 по делу N А07-4281/2008-А-ГАР/КИН Арбитражного суда г. Москва отменить. Оставить в силе решение Арбитражного суда г. Москва от 19.02.2009. Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 33 по Московскому округу в пользу общества с ограниченной ответственностью "Корус-Уфа" судебные расходы по оплате государственной пошлины при подаче кассационной жалобы в сумме 1000 рублей.

3.2 Спорные вопросы при участии иностранных организаций, разрешенные в пользу налоговых органов

Возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ приводит к присоединению срока ведения возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки, если территория возобновленных работ вплотную примыкает к территории прекращенных ранее работ. Подтверждением такой позиции является, например, Определение ВАС РФ от 20 марта 2009 г. N ВАС-1124/09 [27].

В ходе этого дела коллегия судей Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации рассмотрела в судебном заседании заявление общества с ограниченной ответственностью "Траско-Инвест" от 26.01.2009 о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Ярославской области от 29.04.2008, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 16.07.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.10.2008 по делу N А82-6882/2007-27 Арбитражного суда Ярославской области по заявлению ООО "Траско-Инвест" в лице представительства ООО "Траско-Инвест" в России о признании недействительным решения налоговой инспекции от 01.06.2007 N 21 в части доначисления 14 058 345 рублей, 4 102 882 рублей начисленных пеней и 1 737 177 рублей штрафа.[28,29,30]

Решением Арбитражного суда Ярославской области от 29.04.2008 заявленные обществом требования в части начисления сумм пеней по налогу на прибыль, превышающих 3 239 407 рублей 51 копейку, удовлетворены. В удовлетворении требований в остальной части отказано. Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 16.07.2008 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 22.01.2008 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, общество утверждает о несоответствии содержащихся в оспариваемых судебных актах выводов обстоятельствам дела и неправильном применении судами подпунктов 1 и 2 пункта 4 статьи 308 Налогового кодекса Российской Федерации.

Проверив доводы, изложенные в заявлении, и материалы дела, коллегия судей пришла к выводу об отсутствии оснований для пересмотра судебных актов в порядке надзора.

В целях главы 25 Кодекса под строительной площадкой иностранной организации на территории Российской Федерации понимается, в частности, место строительства новых объектов недвижимого имущества (статья 308 Кодекса).[1]

Строительная площадка, строительный объект образуют постоянное представительство только, если продолжительность связанных с ними работ превышает 12 месяцев (пункт 3 статьи 4 Соглашения от 22.05.1992 между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Польша об избежании двойного налогообложения доходов и имущества).

При определении срока существования строительной площадки работы и иные операции, продолжительность которых включается в этот срок, включают все виды производимых иностранной организацией на этой строительной площадке строительных работ и коммуникаций, кроме объектов не связанных с данной строительной площадкой (пункт 2 статьи 308 Кодекса).

Строительная площадка не прекращает своего существования, если работы на ней временно приостановлены.

Возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ приводит к присоединению срока ведения возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки, если территория возобновленных работ вплотную примыкает к территории прекращенных ранее работ и возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами. Если возобновление работ связано со строительством нового объекта на той же строительной площадке, срок ведения таких возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки (пункт 4 статьи 308 Кодекса). [1]

Обстоятельства, установленные судами, и имеющиеся в материалах дела документы позволяют сделать вывод, что на едином строительном объекте, расположенному по улице Урицкого в Дзержинском районе города Ярославля, после государственной приемки торгового центра "Космос" и перерыва в строительстве были возобновлены работы по возведению многофункционального общественного центра "Космос" (в дальнейшем данному объекту присвоен единый адрес).

Хотя работы осуществлялись в два этапа и заказчику выданы два свидетельства о праве собственности на объекты недвижимости от 02.12.2004 и от 03.07.2006, следует признать наличие единой строительной площадки по возведению единого строительного объекта, поскольку территория возобновленных в 2005 году работ вплотную примыкает к территории торгового центра.

Следовательно, строительный объект (торговый центр и многофункциональный общественный центр) образует в целях упомянутого Соглашения постоянное представительство и применительно к статье 5 этого Соглашения прибыль, извлекаемая в лицом с постоянным местопребыванием в Республике Польша, в Российской Федерации может облагаться налогом на прибыль в Российской Федерации, поскольку она получена через расположенное в нем постоянное представительство.

Поэтому вывод инспекции о том, что общество должно уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации по правилам главы 25 Кодекса признан обоснованным.

Согласно пункту 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основанием для изменения или отмены в порядке надзора судебного акта, вступившего в законную силу, является нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Таких оснований в данном случае нет, так как общество не опровергло вывод судов о наличии постоянного представительства в городе Ярославле в период проведения им в качестве подрядчика строительных работ, продолжительность которых превысила 12 месяцев.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьями 299, 301, 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Суд определил: в передаче дела N А82-688/2007-27 Арбитражного суда Ярославской области в Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации для пересмотра в порядке надзора решения Арбитражного суда Ярославской области от 29.04.2008, постановления Второго арбитражного апелляционного суда от 16.07.2008 и постановления Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.10.2008 отказать.

3.3 Совершенствование системы налогообложения иностранных организаций

В настоящее время правовое регулирование налогообложения иностранных организаций в российском налоговом законодательстве не достаточно определено. Это отрицательно влияет на стабильность хозяйственной деятельности иностранных организаций. Для решения данной проблемы необходимо детальное уточнение многих действующих терминов. Например, нужно более точно сформулировать, какая конкретно деятельность приводит к образованию постоянного представительства, потому что арбитражная практика показывает, что практически любая деятельность может быть сведена налогоплательщиком к подготовительной или вспомогательной. Подготовительный и вспомогательный характер деятельности постоянного представительства иностранной организации может определяться в зависимости от основной деятельности организации в целом, однако в любом случае такая деятельность не должна приводить к возникновению прямого дохода, т.е. непосредственно не должна быть связана с доходом.

Неоправданным с практической точки зрения представляется исключение из гл.25 НК РФ условных методов исчисления прибыли, поскольку в ряде случаев иностранная организация не может выделить часть доходов и (или) расходов, связанных с постоянным представительством, поскольку кроме налогового законодательства ни один закон не требует такую часть выделять, а в ряде случаев налоговые органы не в состоянии сделать это за налогоплательщика, не обладая полной информацией об общем финансовом результате деятельности иностранной компании.

Кроме того, в законодательстве необходимо установить специальные правила, регулирующие передачу по счетам внутреннего учета иностранной компании доходов и расходов из головного офиса, связанных с постоянным представительством, и установить порядок их принятия на налоговый учет российским отделением этой компании.

С целью совершенствования системы налогового контроля иностранных организаций и соблюдения прав налогоплательщиков необходимо разработать порядок одновременной проверки всех отделений одной иностранной организации, расположенных в различных регионах на территории РФ, а также порядок совместного учета переплат и недоимок по налогам федерального уровня для правильного применения налоговых санкций и исчисления пени. Для реализации этой задачи необходимо создать специализированный налоговый орган, полномочный осуществлять налоговый контроль на всей территории России в рамках этой группы налогоплательщиков.

В ходе контрольных мероприятий этот налоговый орган должен напрямую осуществлять обмен налоговой информацией с компетентными органами зарубежных государств в рамках заключенных международных соглашений.

В п.2 ст. 21 НК РФ закреплено право налогоплательщика на получение от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Согласно ст.111 НК РФ выполнение налогоплательщиком таких разъяснений признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.

Таким образом, законодатель признает, что действие нормы налогового законодательства в конкретной ситуации может быть ошибочно понято как налогоплательщиком, так и контролирующим органом. Об этой проблеме свидетельствуют и различные разъяснения, данные налоговыми органами по одинаковым вопросам, обширная судебная практика по налоговым спорам, признающая недействительными нормативные и ненормативные акты налоговых органов. Однако и в судебных актах можно зачастую встретить различное понимание одних и тех же вопросов налогообложения.

Можно сделать вывод, что налоговое законодательство не способно универсально регулировать все отношения, возникающие при налогообложении иностранных организаций, поэтому в ряде случаев необходимо индивидуально, по согласованию с налоговым органом определять размер налогового обязательства в зависимости от специфики хозяйственной деятельности иностранного лица.

Заключение

Проведенное исследование позволило комплексно рассмотреть арбитражную практику разрешения налоговых споров с участием налогоплательщиков - иностранных организаций, выявить некоторые проблемы правового регулирования налогообложения иностранных организаций в качестве российских налогоплательщиков.

Подводя итог проведенному исследованию хотелось бы сделать следующие выводы:

- соглашения об избежании двойного налогообложения являются удобным, необходимым, а зачастую неотъемлемым элементом хозяйственной деятельности;

- одновременно такие международные соглашения являются достаточно удобным и в настоящее время широко распространенным инструментом оптимизации налогообложения в международном масштабе. Причем следует отметить, что использование данного инструмента в перспективе будет только расширяться;

- судебная практика в целом складывается положительно для предпринимателей — суды четко следуют букве закона. Вместе с тем спорные ситуации с налоговыми органами возникают достаточно часто, и организации должна быть готовы к тому, что в результате оптимизации налогообложения с помощью соглашений об избежании двойного налогообложения возможно возникновение спора с налоговыми органами;

- несмотря на благоприятную судебную практику, зачастую непонятна грань между правомерными действиями организации и нарушением налогового законодательства. Арбитражная практика показывает, что основную массу споров составляет именно документальное подтверждение того или иного факта. Несмотря на то, что получение необходимых документов влечет определенные расходы, все же целесообразно готовить все необходимые документы заранее, что будет способствовать снижению правовых рисков;

- при применении соглашений об избежании двойного налогообложения, следует помнить о различных подходах к регулированию того или иного вопроса. Могут возникать определенные коллизии между законодательными и подзаконными актами РФ и международными соглашениями. Ярким примером такого противоречия являются различные подходы к пониманию некоторых терминов. В таких случаях следует помнить о ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, согласно которой международные договоры и соглашения являются частью правовой системы РФ, и при возникновении противоречий между законами РФ и международными договорами должны применяться именно нормы международных соглашений.

Законодателем уделяется недостаточно внимания правовому регулированию налогообложения иностранных организаций, отсутствует системный подход при разработке нормативно-правовой базы, что характеризует нестабильность правового положения иностранных организаций, ведущих коммерческую деятельность в Российской Федерации, в налоговых отношениях.

В ходе исследования выявлена недостаточная определенность правового регулирования налогообложения иностранных организаций в российском налоговом законодательстве, что негативно сказывается как на стабильности условий хозяйственной деятельности иностранных организаций в России, так и на бюджетных поступлениях.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс. от 05.08.2000 N 117-ФЗ(с изм. и доп., вступающими в силу с 01.04.2010) //Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

2. Федеральный закон от 17.07.1999 N 167-ФЗ "О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

3.Постановление Президиума ВАС от 17.12.2007 N 897/07//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

4. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.12.2008 N 7038/08//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

5. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2006 N 3846/06//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

6. Постановление ФАС Московского округа от 01.03.2006 по делу N КА-А40/948-06//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

7. Постановление ФАС Московского округа от 20.08.2007 по делу N КА-А40/5398-07//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

8. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 по делу N А56-24202/04//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

10. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.07.2003 по делу N А56-39616/02//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

11. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2006 по делу N А56-7935/2005//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

12. Постановление Президиума ВАС РФ от 23.06.2007 N 3846/07//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

13. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 N 8349/08//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

14. Постановление ФАС Московского округа от 06.09.2007 по делу N КА-А40/7755-07//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

15. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.06.2005 по делу N А56-26540/04//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

16. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.08.2009 по делу N А56-8948/2008//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

17. Определение ВАС РФ от 10.07. 2008 № 7093/08//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

18. Письмо Минфина России от 11.07.2007 № 03-03-06/1/478//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

19. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2007 по делу N А56-26180/06//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

20. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 04.05.2005 по делу № А19-6629/04-40-Ф02-1832/05-С1//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

22. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 10.10.2006 по делу № А33-13813/05-Ф02-5325/06-С1//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

23. Постановление ФАС Московского округа от 01.02.2006 № КА-А41/12791-05//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

24. Постановление ФАС Поволжского округа от 27.10.2005 по делу № А55-3669/2005-11//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

25. Постановление ФАС от 21 июля 2009 г. N Ф09-9207/08-С3 по делу N А07-4281/2008-А-ГАР/КИН //Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

26.Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 по делу N А07-4281/2008-А-ГАР/КИН//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

27. Определение ВАС РФ от 20 марта 2009 г. N ВАС-1124/09//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

28.Решение Арбитражного суда Ярославской области от 29.04.2008//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

29. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 16.07.2008//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

30. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 22.10.2008 по делу N А82-6882/2007-27 Арбитражного суда Ярославской области//Консультант Плюс. Версия 3000.09.10 [Электронный ресурс]. – М., 2010 г.;

31. Евстигнеева Е.Н., Викторова Н.Г. Основы налогообложения и налогового законодательства. — СПб.: Питер, 2006. — 256 с.

32. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий — М.: Финансы ЮНИТИ, 2008.

33. Панушко С.О. Особенности налоговых споров с участием организаций - нерезидентов// «Налоговые споры: теория и практика» 2009, № 9(февраль), стр.18-22

34. Сутырин С. Ф., Погорлецкий А. И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред С. Ф. Сутырина. — СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Изд-во «Полиус», 2008.

Приложение А Исковое заявление

В Арбитражный суд Ярославской области

Заявитель: ООО " Траско-Инвест ", юридический адрес:

Г. Москва, ул. Белая, д.15

Заинтересованное лицо: ИФНС России

по Рабочему району г. Ярославль,

расположенная по адресу: г.Москва, ул.Строителей, д.12

Заявление

"01" июня 2007г. в отношении ООО "Траско-Инвест" ИФНС России по Рабочему району г. Ярославль (ФНС России) было вынесено решение N 21 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (копия прилагается), согласно которому ООО "Траско-Инвест" было признано виновным в совершении правонарушения, предусмотренного п. 4 ст. 308 НК РФ, и ООО "Траско-Инвест" было назначено наказание в виде штрафа в размере 1 737 177 руб. и было предложено оплатить сумму якобы неуплаченного налога на прибыль в сумме 14 058 345 рублей, а также пени в размере 4 102 882 рублей

Решение налогового органа мотивировано тем, что заявителем допущено занижение налогооблагаемого дохода и уклонение от его уплаты в Российской Федерации в связи с временным приостановлением строительства. Доначисление налога на прибыль обусловлено в том числе выводами налогового органа о том, что возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ приводит к присоединению срока ведения возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки, если территория возобновленных работ вплотную примыкает к территории прекращенных ранее работ и возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами. Если возобновление работ связано со строительством нового объекта на той же строительной площадке, срок ведения таких возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

Считаем, что привлечение к налоговой ответственности ООО "Траско-инвест" было произведено незаконно, с доводами налогового органа не согласны и считаем необходимым пояснить следующее.

Содержащиеся в оспариваемых судебных актах выводы не соответствуют обстоятельствам дела. Суды неправильно применяют подпункты 1 и 2 пункта 4 статьи 308 Налогового кодекса Российской Федерации.

В соответствии с вышеизложенным и на основании ст. ст. 197, 198, 199 АПК РФ

Просим

признать незаконным решение ИФНС России по Рабочему району г. Ярославль от "01" июня 2007 г. N 21 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Приложения:

1. копия решения ИФНС России по Рабочему району г. Ярославль от "01" июня 2007 г. N 21 о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
2. копия требования ИФНС России №26 от 30 апреля 2007г

3) копия счета-фактуры N 115 от "12" декабря 2005г.;

4) копия счета-фактуры N 255 от "30" декабря 2005г.;

5) копия книги покупок за декабрь 2005г. на 10 листах;

6) копия накладных за декабрь 2005г на 35 листах;

7) копия Устава ООО "Траско-Инвест";

8) выписка из Единого государственного реестра на ООО "Траско-Инвест";

9) копия Решения N 1 учредителя ООО "Траско-Инвест" об избрании директора;

10) копия описи вложения об отправлении заявления с приложениями в адрес ИФНС России по Рабочему району г. Ярославль;

11) платежное поручение по уплате государственной пошлины за рассмотрение заявления в арбитражном суде.

"26" января 2009 г.

Директор

ООО "Траско-Инвест" \_\_Иванов И.И.\_\_ /\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/