ПЛАН

**Введение\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_** *стр.1*

***Глава 1.*** *Роль иностранных инвестиций в экономике Российской федерации и принципы их налогообложения\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр.7*

***Параграф 1.1*.** *Принципы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России. Сравнительный анализ предприятий с иностранными инвестициями в других странах.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_стр.7*

#### Глава 2. Налогообложение иностранных юридических лиц\_\_\_\_\_\_\_\_ стр.20

#### Параграф 2.1. Налоговые соглашения\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр 20

Параграф 2.2. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических лиц\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр. 23

***Параграф 2.3****. Постановка иностранных юридических лиц на учет в налоговых органах\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр. 25*

***Параграф 2.4****. Порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр. 29*

***Параграф 2.5****. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц, не связанных с деятельностью в РФ через постоянное представительство\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр. 31*

***Глава 3.*** *Анализ действующей системы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр.35*

***Параграф*3.1.** *Эволюция налогооболожения предприятий с иностранными инвестициями.\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр. 35*

# ***Заключение\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*** *стр. 40*

## Библиография\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ стр. 45

ВВЕДЕНИЕ

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизмы.

Финансово-бюджетная система охватывает отношения по поводу формирования и использования финансовых ресурсов государства – бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективную реализацию социальной, экономической, оборонной и других функций государства. Важной ''кровеносной артерией'' финансово-бюджетной системы являются налоги.

Поскольку тема курсовой работы связана с налогообложением предприятий с иностранными инвестициями, то для начала надо дать основные понятия налогов, налоговой системы и системы налогообложения.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться: для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий – рынков сырья и сбыта готовой продукции, казне нужны были дополнительные средства.

Изъятие государством в пользу общества определенной части стоимости валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса составляет сущность налога. Взносы осуществляют основные участники производства валового внутреннего продукта:

• работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;

• хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере предпринимательства.

За счет налоговых взносов, сборов, пошлин и других платежей формируются финансовые ресурсы государства. Экономическое содержание налогов выражается, таким образам, взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства, с другой стороны, по поводу формирования государственных финансов.

А.Смит в своем классическом сочинении ''Исследование о природе и причинах богатства народов'' считал основными принципами налогообложения всеобщность, справедливость, определенность и удобность. Подданные государства, отмечал его российский последователь Н.И.Тургенев, должны давать ''средства к достижению цели общества или государства'' каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика. Важность и выгодность соразмерности податей умели ценить еще во времена Римской империи. Один из губернаторов писал Тиберию, что он легко может увеличить налоги в своей провинции. Тиран отвечал, что хороший пастырь должен стричь овец своих, но не резать. Со временем этот перечень был дополнен принципами обеспечения достаточности и подвижности налогов (налог может быть увеличен или сокращен в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства), выбора надлежащего источники и объекта налогообложения, однократности обложения.

Перечисленные принципы налогообложения учитывались и при формировании новой налоговой системы России, адекватной рыночным преобразованиям. В конце 1991г. был принят Закон РФ ''Об основах налоговой системы Российской Федерации''. Впоследствии в закон вносились изменения и дополнения, корректирующие механизм налогообложения и структуру налогов. При этом, однако, неоднократно нарушался принцип справедливости: вносимые изменения утверждались законодательными актами ''задним числом''

Законодательством установлено, что объектами налогообложения являются:

• прибыль (доход);

• стоимость определенных товаров;

• добавленная стоимость продукции, работ, услуг;

• имущество юридических и физических лиц;

• передача имущества (дарение, наследование(;

• операции с ценными бумагами;

• отдельные виды деятельности;

• другие объекты, установленные законом.

Один и тот же объект облагается налогом данного вида только один раз за установленный период налогообложения (месяц, квартал, полугодие, год).

Общее количество налогоплательщиков определяется количеством юридических лиц (коммерческих и некоммерческих), численностью граждан, зарегистрированных в налоговых органах в качестве предпринимателей без образования юридического лица, и численностью граждан, уплачивающих подоходный налог по месту получения заработной платы.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков – юридических и физических лиц на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи ''питают'' бюджетную систему РФ. Кроме того, существуют государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений. Источником этих отчислений также является произведенный ВВП, за счет которого на стадии образования первичных доходов формируется соответствующая часть платежей во внебюджетные фонды социального назначения по тарифам страховых взносов, привязанных к оплате труда и включаемых в себестоимость продукции.

Функция налогов – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов. Отсюда возникает главная распределительная функция налогов, выражающая их сущность как особого централизованного (фискального) инструмента распределительных отношений в обществе.

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций (оборонных, социальных, природоохранных и пр.). Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного и централизованного взи-мания налогов превращает само государство в крупнейшего экономического субъекта.

Другая функция налогов как экономической категории состоит в том, сто появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Контрольная функция налогово-финансовых отношений проявляется лишь в условиях действия распределительной функции. Таким образом, обе функции в органическом единстве определяют эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики.

Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина в известной мере зависят от налоговой дисциплины. Суть ее в том, чтобы налогоплательщики своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги. Практика работы налоговых органов показывает, что нарушение сроков и полноты уплаты налогов – явление частое.

Распределительная функция налогов обладает рядом свойств, характеризующих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Это прежде всего то, что изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный характер: наполнять государственную казну, чтобы иметь возможность содержать армию, чиновничий аппарат, а со временем и социальную сферу (просвещение, здравоохранение и т.д. Но с тех пор, как государство посчитало необходимым активно участвовать в организации хозяйственной жизни в стране, у функции появилось регулирующее свойство, которое осуществляется через налоговый механизм. В налоговом регулировании возникла стимулирующая подфункция, которая реализуется через систему льгот, преференций (предпочтений).

Стремление России интегрироваться в мировое хозяйство приводит к возможности относительно свободного перемещения иностранного капитала. В сегодняшней ситуации проблема его привлечения в нашу страну стоит весьма остро. Ряд отраслей отечественной промышленности испытывают инвестиционный голод, поэтому приток капиталов как российских, так и из-за рубежа может дать импульс для выхода из кризисного состояния, стимулировать деловую активность на внутреннем рынке, повысить конкурентоспособность российских товаров на мировом рынке.

Актуальность темы. Иностранные предприниматели проявляют немалый интерес к российской экономике, т.к. Россия имеет богатые месторождения природного сырья, сравнительно дешевые энергетические ресурсы, квалифицированные трудовые ресурсы при относительно низкой стоимости рабочей силы, очень емкий внутренний рынок.

В то же время желаемых масштабов иностранные инвестиции в нашей стране пока не приобрели.

В числе факторов, в первую очередь препятствующих иностранным инвестициям в экономику России, называются следующие:

• несовершенство действующей системы налогообложения;

• проблемы таможенного регулирования;

• криминогенная ситуация;

• проблемы доступа к источникам финансирования, трудности с получением кредита;

• нехватка в некоторых регионах квалифицированных трудовых ресурсов;

• транспортные проблемы;

• проблемы свободы передвижения и консульского обслуживания.

Как видим, на первом месте – несовершенство налогового законодательства, на втором – недостатки таможенного законодательства, т.е. все, связанное непосредственно с налогами, сборами, пошлинами. Если вдуматься в то, что же именно отпугивает иностранных инвесторов, привыкших платить достаточно высокие налоги в своих странах, то нетрудно убедиться – не величина налогообложения. Нестабильность налоговой системы, неясность и противоречивость некоторых положений в сочетании с весьма жесткими финансовыми санкциями за малейшее нарушение налогового законодательства – вот что заставляет проявлять осторожность.

Еще одна серьезная проблема в области налогов – риск двойного налогообложения. В случае ведения торговли правительства обеих торгующих сторон могут пожелать взимать налог с доходов от этой торговли. Потенциальное двойное налогообложение возникает потому, что одна страна претендует на право налогообложения на основании факта проживания (или гражданства) налогоплательщика, а другая – на основании места получения дохода. Двойное налогообложение может также возникать, когда обе страны утверждают, что налогоплательщик является их резидентом, либо когда каждая их двух стран утверждает, что доход получен именно в ней.

Автор книги ''Международное налогообложение'' Р.Л.Дернберг предлагает концепцию беспристрастного международного налогообложения, содержащую ***три основных правила***:

1. ***Беспристрастность в отношении экспорта капитала***. Налоговая система соответствует этому правилу, если на выбор налогоплательщика между инвестированием у себя в стране или за рубежом не влияет вопрос о налогообложении. Тогда корпорация будет принимать решения об инвестировании на основании деловых, а не налоговых факторов. При идеальной конкуренции беспристрастность в отношении экспорта капитала приводит к эффективному распределению и использованию капитала.

2. ***Беспристрастность в отношении импорта капитала***. Такое правило можно считать выполненным, если все действующие на рынке корпорации облагаются налогом по одной ставке.

3***. Национальная беспристрастность***. В соответствии с этим правилом общая прибыль с капитала, распределяемая между налогоплательщиком и бюджетом, должна быть одинаковой независимо от того, где инвестирован капитал – в своей стране или за границей.

Российская Федерация заключила ряд межправительственных соглашений об устранении двойного налогообложения. Она признала также и выполняет все подобные договоры, заключенные в свое время Советским Союзом и РСФСР с иностранными государствами. Межправительственные соглашения в области взимания налогов имеют приоритет перед налоговым законодательством РФ. При отсутствии межправительственных соглашений иностранные фирмы и компании облагаются по законам РФ. Налогообложению подлежит только та часть прибыли иностранного юридического лица, которая получена в связи с его предпринимательской деятельностью на территории России.

Предприятия с иностранными инвестициями являются новой и важной формой экономического сотрудничества России с зарубежными странами. На начало 2000 года в Государственный реестр внесено более 30 тысяч коммерческих организаций с иностранными инвестициями, совокупная доля которых в их уставном капитале составляет около 18, 5 млрд. долларов. На территории России действуют предприятия, созданные совместно с предпринимателями из 147 стран[[1]](#footnote-1), в т.ч. 22% - из стран СНГ.

Между тем, вопросы налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями остаются неисследованными.

***Цель работы:*** на основе изучения и теоретического обобщения международного и отечественного опыта налогообложения предприятия, созданных с участием иностранного капитала, выработать принципы налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями (КОИИ) для России.

Постановка общей цели определяет задачи исследования и разработку следующих конкретных вопросов:

* рассмотреть роль предприятий с иностранными инвестициями в экономике России и условия их функционирования
* исследовать международный опыт и принципы предприятий с иностранными инвестициями
* провести исследование эволюции налогообложения предприятий с иностранными инвестициями
* обобщить опыт решения проблем налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в странах СНГ
* проанализировать состав и структуру налогов, уплачиваемых предприятиями с иностранными инвестициями

***Предметом исследования*** явилась система правовых и экономических отношений, связанных с налогообложением коммерческих организаций с иностранными инвестициями – юридических лиц российской Федерации. В качестве объекта исследования выступает практика налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями.

Имеющаяся немногочисленная литература, посвященная иностранным инвестициям, носит, как правило, общеэкономический и правовой характер. Вопросы налогообложения в ней излагаются в общем плане, освещаются в основном проблемы налогообложения иностранных юридических лиц в России, их филиалов и представительств. Вопросы налогообложения организаций и предприятий со смешанной российско-зарубежной формой собственности - не находят в ней отражения.

В последние годы в Росси принято значительное количество нормативных актов, регулирующих деятельность иностранных инвесторов и их налогообложение. Однако эти документы носят разрозненный характер. В настоящей работе автор сделал попытку обобщить существующую нормативно-правовую базу в этой области как на федеральном, так и региональном уровне.

Источники и литература по проблемам налогообложения достаточно обширна. В их числе встречались работы А. Смита, Д. Рикардо, А. Лаффера, Р.Д. Дернберга; работы современных исследователей финансовой науки и практики налогообложения в России, международного бизнеса, таких как: И.В.Горский, М.М.Богуславский, А.Г.Грязнова, В.А. Кашин, Л.П. Павловап, В.Г. Пансков, В.М.Родионова, И. Русакова, Д.Г.Черник и другие.

***Правовой и фактологической основой*** курсовой работы явились законодательные акты Российской Федерации по регулированию деятельности иностранных инвесторов, а также налогообложению, инструкции и письма Министерства РФ по налогам и сборам, Министерства Финансов РФ, Государственного таможенного комитета РФ, информация, полученная по электронным справочно-правовым системам Консультант – Плюс и сетевой системе Гарант.

***Методы исследования***: в качестве метода исследования в настоящей работе применяются научные методы сравнения и анализа. Одновременно получили достаточно широкое применение такие методы, как абстрагирование, синтез и аналогия. При изучении отдельных вопросов применялся аппарат математической и налоговой статистики.

* 1. ***Принципы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России.***

На налогообложение предприятий с иностранными инвестициями в РФ оказывает влияние не только внутреннее законодательство, но и международные правила и принципы. С учетом обширной международной практики и на основании документов, выработанных авторитетными международными организациями – Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Международным Банком Реконструкции и Развития (МБРР , Международным валютным Фондом (МВФ) и другими. – сложились определенные правила проникновения иностранного предпринимательского капитала в национальную экономику.

***Первое правило*** : «право входа» или «право допуска». Его цель – защитить национальные интересы и национальный рынок. Исходя из этого, многие страны закрепляют в своих законах определенные отрасли исключительно за национальным капиталом.

***Второе правило***: режим иностранного капитала должен быть не дискриминированным и справедливым. Это означает, что иностранные и отечественные инвесторы должны иметь равные права как на стадии инвестирования, так и функционирования. Чтобы иностранные инвесторы не оказались в менее защищенном положении, чем местные, необходимо, чтобы их имущественные интересы были надежно защищены.

***Третье правило***: возможность экспроприации односторонних изменений или прекращение контракта. Согласно разработанному ОЭСР документу под названием «Многосторонние и региональные инструменты для сотрудничества по прямым зарубежным инвестициям» (от 21 июля 1976 года с поправками 1992 года) страны – члены ОЭСР обязаны в тесение 60-ти дней сообщать обо всех принимаемых мерах, считающихся исключением из принципа национального режима. Но при этом сохраняется право каждого государства устанавливать условия, в соответствии с которыми иностранные инвесторы могут действовать в рамках национальной юрисдикции. Подтверждается также правило, согласно которому такие фирмы обязаны подчиняться законам страны, в которой они действуют. Вышеуказанное полностью относится к налогообложению иностранных инвесторов.

Кроме того, применяемые налоговые нормы различаются в зависимости от того, является ли инвестор резидентом или нерезидентом данного государства. При этом, единообразия в критериях определения резидентства нет. Ими могут быть место инкорпорации, т.е. первоначальной или основной регистрации, местоположение основной производственной деятельности. Органов фактического управления и контроля и т.п. В качестве резидентов иностранные инвесторы полностью подпадают под налоговую юрисдикцию принимающей стороны. В странах, использующих критерий резидентства, в отношении юридических лиц, осуществляющих там какую-либо деятельность или получающих доходы из источников в этих странах, предусматривается применение различного налогового режима в зависимости от того, является ли данное юридическое лицо резидентом с точки зрения налогообложения в данной стране.

Законодательство Великобритании устанавливает, что компании – резиденты этой страны подлежат обложению корпорационным налогом в отношении всех их доходов и прибылей независимо от места их получения и извлечения. При этом компанией – резидентом является любое корпоративное образование, деятельность которого управляется и контролируется из Великобритании. Тот факт, что компания зарегистрирована и образована по законам Великобритании, как правило, большого значения не имеет, хотя может служить одним из основных аргументов при решении вопроса о ее налоговом статусе. Компании. Не удовлетворяющие вышеуказанным нормам, считаются нерезидентами Великобритании и подлежат обложению корпорационным налогом лишь в том случае, если они осуществляют деятельность в этой стране через находящееся там отделение или агентство, в качестве которых может быть признан «любой посредник, лицо, управляющее имуществом по умолчанию, место управления или контора».

В США, например, внутреннее налоговое право подразделяет юридических лиц на местные и иностранные компании. Местная компания определяется на основании принципа инкорпорации, в соответствии с которым местной компанией является любое корпоративное лицо, образованное по законам одного из пятидесяти штатов, входящих в состав США или по федеральным законам США. Прочие юридические лица, не подпадающие под это определение, рассматриваются, как иностранные компании.

Во Франции компании – нерезиденты облагаются налогом с прибылей только в отношении их доходов, извлекаемых на территории Франции. Такие доходы возникают в случае, если иностранная компания содержит на территории Франции свое «деловое учреждение» либо осуществляет в этой стране «полный цикл коммерческой деятельности», либо имеет на территории Франции зависимого агента, через которого осуществляет свою деятельность.

Аналогичные правила определения резидентства юридических лиц содержатся в законодательстве Германии, Бельгии и некоторых других стран. Италия рассматривает в качестве своих резидентов любых юридических лиц, имеющих на территории Италии свой зарегистрированный центральный орган, место фактического руководства или осуществляющих свою непосредственную деятельность в Италии. Швейцария, как и США, считает своими резидентами всех юридических лиц, образованных по законам этой страны.

Таким образом, до настоящего времени между развитыми странами существуют весьма значительные отличия в правилах определения резидентства, что может приводить к спорным вопросам двойного резидентства в отношении некоторых компаний. На практике эти разногласия устраняются благодаря существующим между странами двусторонним соглашения. В соответствии с которыми решающим и окончательным критерием обычно является месторасположение «центра фактического руководства». В последние годы этот критерий уже включается в качестве рекомендации в типовые проекты налоговых соглашений, подготавливаемых на уровне международных организаций – ООН, ОЭСР и др.

Обложение на основе резидентства может оказаться для иностранных инвесторов более выгодным по сравнению с режимом для нерезидентов, например, по причине более низких налоговых ставок, действующих в отношении местных компаний. В то же время налоговый режим для нерезидентов может содержать более широкий круг налоговых льгот по сравнению с режимом для резидентов.

Принцип резидентсва предпочтителен для стран, осуществляющих широкомасштабный экспорт предпринимательского капитала за границу и получающих значительные суммы доходов от зарубежной инвестиционнеой деятельности. При этом он имеет смысл при развитой технике налогообложения, хорошо поставленной налоговой службе, так как требуцет учета и контроля за деятельностью компаний за рубежом.

Принцип территориальности основывается на нацитональной принадлежности источника дохода. Этот принцип в большей мере, чем принцип резидентства, гарантирует поступление доходов от обложения иностранного бизнеса, когда встает вопрос о налогообложении прибыли (дохода), порлученного из источников приниающей стороны, об устранении двойного налогообложения между принимающими странами и другими государствами. На основе принципа территориальности осуществляется также налогообложение имущества.

Наиболее существенным моменттом в налоговых режимах для резидентов и нерезидлентотв является степень охвата налогообложением различных категорий доходов, в зависимости откоторой различают ограниченную и неограниченную налоговую ответственность.

Неограниченная налоговая ответственность предполагает, что налогообложению подлежат абсолютно все доходы налогоплатедльщиков, извлекаемые как на территории данной страны, так и за ее пределами. Ограниченная налоговая отвественность распространяется только на доходы из источников в данной стране или возникающие на ее территории.

В большинстве развивающихся стран к компаниям – резидкентам применяется неограниченная налоговая отвественность, а к компаниям - нерезидентам – ограниченная. Такое разграничение налоговой отвевтсенности строится на критерии резиденттсва, при котором принимается во внимание исключительно характер апребывания налогоплательщика на национальной территории.

Кроме того, действуют и другие правила, такие как, «принцип беспристрастности». Считается, что налоговая система соотвествует этому правилу, если на выбор налогоплательщика между инвестированием у себя в стране и за рубежом не влияе вопрос о налогообложении. При идеальной конкуренции беспристрастность в отношении экспотрта капитала приводит к эффективному распределению капитала. Беспристрастность в отношении беспристрастности капитала считается выполненной. Если все действующие на рынке фирмы облагаются налогом по единой ставке.

При налогообложении следует соблюдать также принцип национальной беспристратсности, означающий, что режим в отношении налогооблдожения иностранного инвестора устанавливается такой же, как для внутренних налогоплательщиков.

В современной западной экономике любая корпорация облагается в принципе одинаково. Но с учетом необходимости стимулирования той или иной деятельности применябются многочисленные льготы, скидки т.п.

Предоставление налдоговых льгот иностранным инвесторам имеет большое значение. Общий подход прост: наилучший стимул для ирнвестора – установление разумных и стабильных налоговых ставолк. Если все-таки вводятся налоговые льготы и стимулы, то они не должны создавать конкуренцию между принимающими сторонами. Считается, что такого рода преимущества скорее всего порождают у инвестоа ощущение нестабильности и непредсказуемости, чем действительно привлекают капитал.

Основные ставки налога на прибыль в стрнах с развитой рыночной экономикой (1986 – 2001)[[2]](#footnote-2)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| страна | 1986 | 1991 | 1995 | 1997 | 2001 |
| Австралия | - | 39 | 33 | 36 | 36 |
| Австрия | 30 | 30 | 34 | 34 | 34 |
| Канада | 36 | 29 | 29.12 | 29.12 | 40 |
| Финляндия | 33 | 23 | 25 | 28 | 28 |
| Германия | 56 | 50/36 | 45/30 | 45/30 | 35/46 |
| Италия | 36 | 36 | 36 | 36 | 36/53 |
| Япония | 43 | 38 | 37.5 | 37.5 | 52 |
| США | 46 | 34 | 35 | 35 | 40 |
| Швеция | 52 | 30 | 28 | 28 | 52[[3]](#footnote-3) |

В этих странах по значимости в общих налоговых платежах налог на прибыль занимает 4-5 место после личного подоходного налога, социальных отчислений и НДС, а в РФ - 3 место, после социальных налогов и НДС. Это объясняется тем, что в индустриально развитых странах не декларируется, а реально осуществляется социальная политика, направленная на формирование доходов широких слоев населения, а не узкой группы лиц, являющихся собственниками прибыли. Поэтому реализуется политика экономического давления (налогами) на прибыль в пользу увеличения заработной платы наемной рабочей силы и уменьшения различий в доходах населения. Взять к примерц Канаду.[[4]](#footnote-4) Канада является англоговорящим содружеством, в котором действует английская правовая система.    В широком смысле, Канада не воспринимается как место, где возможно учредить компанию-нерезидент, не облагаемую налогами. Однако, канадские компании-нерезиденты практически неизвестны и, тем не менее, являются максимально пригодной структурой для налогового планирования.   
По канадским законам, все компании, инкорпорированные в Канаде рассматриваются как резиденты в налоговых целях, и облагаются налогом на прибыль независимо от страны ее происхождения.   
В дополнение к этому, любая компания, независимо от места инкорпорации, которая управляется и контролируется непосредственно из Канады, также рассматривается как канадский резидент, облагаемый налогом на прибыль, независимо от страны ее происхождения. Подобные факты препятствуют возможности учреждения не облагаемой налогами компании в Канаде. Однако, в определенных канадских провинциях существуют корпоративные уставы, по которым уже существующим иностранным компаниям предоставляется право преемственности деятельности. Таким образом, канадская компания-нерезидент может быть учреждена, если зарегистрировать иностранную компанию в Канаде и предоставить подтверждение соответствующим органам в том, что центральное руководство и контроль компании осуществляется из-за пределов Канады. При подобных обстоятельствах. Канадские налоговые службы полагают, что компания не является инкорпорированной в Канаде, руководство и контроль осуществляются из-за пределов Канады и, таким образом, компания не является предметом канадского налогообложения относительно налога на прибыль неканадского происхождения.   
Одной из канадских провинций, предоставляющие возможность учреждения подобных компаний, является Алберта, где дополнительная регистрация может быть проведена на основе Акта о корпорациях.

При ставке налога на прибыль в 25% и подоходном налоге в 13% Россия неожиданно становится одной из стран с самыми низкими в мире ставками маржинальных налогов», - отмечает ведущий аналитик инвестиционной группы «АТОН» Питер Вестин (Peter Westin).[[5]](#footnote-5)

Система налогообложения предприятия с инотсранными инвестициями в России разрабатывалась исходя из международных правил и законодательной базы РФ. Ингстранным инвесторам гарантируется бусприпятственный перевод платежй за границу после уплаты соотвествующих налогов и сборов. Однако налоговая политика России в отношении предприятий с инсотарными инвестициями должна строится не только на основе опыта государств с развитой рыночной экономикой, но и стран со сходной экономиченской ситуацией: развивающихся стран Азии, Латинской америки и т.п. налогообложение иностранных инвесторов в развивающихся странах осуществляется по двум основным направлениям в отноешнии доходов от предпринимательской деятельности и от капитала.

Доходы от предпринимаельской деятельности облагаются подоходными налогами, именуемыми в отдельных стрнаха корпорационными, налогами на торгово-промышленную прибыль, «деловую прибыль», прибыдль компаний. В этих странах налогами облагается, как правило, валовый доход компаний за вычетом разоешенных изъятий, а не чистая прибывль, расчет которой требует более совершенного налогового аппарата.

Ставик налогообложения подоходными налогами варьируют в довольно широких пределах (например, от 5 % до 44 % в Ливане, от 11 до 66 % в Сирии). Что касается среднего уровня этих ставок, то в целом он ниже, чем в промышленно-развитых капиталистических странах. Он составляет около 30 % в странах Ближнего востока и Латиснкой америки, 40% - Азии и Африки.[[6]](#footnote-6)

Особую группу составляют налоги на переводимиые за границу доходы в виде прибылей, процентов, дивидендов, роялти (платежей за предоставленную технологию, по авторским правам и лицензиям).

Развивающиеся страны, будучи объектами предпринимательской деятельности иностранного капитала, импортерами опыта, получателями иностранных кредитов, вынуждены расходовать часть своих валютных поступлений для осуществления переводов за границу дивидендов иностранных компаний, платежей ха технически е и другие услуги, в счет погашения процентов по иностранным кредитам. Частичное ограничение этих расходов обеспечивает обложение переводов за границу налогами «у источника». Налогообложение «у источника» получило заметьное развитие в странах Латиснкой америки и Азии. В сттанах африки и ближнего востока оно толькол начинает практиковаться.

Национальный режим, а не льготы лежат в основе подавляющей части мировых частных иностранных инвестиций. Привилегированный режим, использующийся для стимулирования капиталовложений в переживающие какие-либо экономические трудности страны, чаще всего в равной мере распространяется как на иностранный, так и на отечественный частный капитал.

Через систему налоговых льгот осуществляется регшулирование иностиранного предпринимательства и стимулирование промышленного производства. В Бразилии, в частности, предусматривается освобождение от уплаты налога на промышленную продукцию в том случае, если ведутся новые технологические разработки, а объем экспорта достигает 25% от суммы продажи на внутреннем рынке. Льготными для налогообложения в Бразилии являются сельское хозяйство, лесное хозяйство и туризм. В Ьразилии законодательством разрешена бесприпятственная репатриация иностранного капитала и прибылей. При этом при репатриации капитал освобождается от подоходного налога и может осуществляться автоматиченски, но сумма не может превышать размер иностранного участия, зафиксированный в Сертификате регистрации.[[7]](#footnote-7) Разрешается увеличение капитала за счет реинвестирования прибыли с освобождением от подоходного налога.

В Чили доходы инотсрнанных компаний облагаются налогом в два этапа. Напервом - при получении дохоов, на втором - при переводе прибыли за границу. Налог на нераспределенный доход (так называемый налог первой категории) равен 15%. Он перечисляется ежемесячно в виде авансовых выплат. В случае перевода прибыли за границу с иностранных инвесторов взимается дополнительный налог (налог второй категории) в размере 35%. Чилийское законодательство устанавливает дополнительные ограничения на репатриацию капитала в вывоз прибылей, полученных в результате капитализации внешнего долга. Так, основной капитал может быть репатриирован иностранным инвестором не ранее, чем через 10 лет после ввоза в страну. Прибыли, полученные в первые четыре года, могут быть переведены за границу в течение пятого года деятельности в объеме, не превышающем 25% от аккумулятивных доходов. В дальнейшем вывоз прибыли ограничен.[[8]](#footnote-8)

В Мексике подоходный налог, взимаемый с юридических лиц, составляет 35%. Как правило, выплаты дивидендов налогом не облагаются. При переводе прибылей действуют следующие ставки: 15 % для иностранных финансовых учреждений, 21 % для поставщиков средств производства, 35 % для владельцев заемных средств. Для отдельных сфер деятельности установлен предел участия иностранного капитала. Компании с иностранным капиталом должны поддерживать в течение первых трех лет своей деятельности как минимум нулевое сальдо своего баланса.[[9]](#footnote-9)

В Иране, проводящем активную политику по привлечению иностранных инвестиций, согласно «Акту о налогообложении» 1989 года, с последними дополнениями к нему 1998 года, все юридические лица независимо от их национального происхождения и доли участия инсотарнного капитала, обязаны уплачивать подоходный налог. Его взимание производитсяпо прогрессивной шкале с суммы, оставшейся после уплаты 10%-го корпоративного налога. Минимальная ставка (12%) взимается с суммы до 1 млн. риалов (до 570 долл.), максимальная (54%) - с суммы свыше 300 млн. риалов (свыше 170 тыс долларов). Для иностранных инвесторов предусмотрены льготы в виде применения пониженных ставок налога на прибыль, кроме того, для предприятий с участием иностранного капиатала ирнаское законодательство предусматривает снижение налогового бремени, как и для нациолнальных компаний. Не облагаются налогами доходы, инвестируемые в строительство новых производственных лбъектов. На 6-8 лет освобождаются от уплаты налогов доходы инвесторов приоритетных отраслейпромышленности. В Иране имеются ограничения на деятельность ввозимого капитала. Так, иностранный капитал не пользуется поддержкой и защитой, если: привлекается в отрасли, где запрещена деятельностьчастных национальных компаний; нарушаются монопольные права или появляются особые уступки и привилегии; капитал не является полностью частным и в нем участвует иностранное государство. В этом случае капитал подлежит выводу из экономической системы Ирана. Кроме того, не разрешается создание предприятия со 100%-ым иностранным капиталом.

Положительный опыт по стимулированию инотсраныых инвестиций имеется в КНР. В Китае предприятие с иностранными инвестициями уплачивает подоходный наолог с предприятий. Объетом налогообложенеия являются доходы, полученные от производственной и хозяйственной деятельносчти, в том числе процуенты по кредитам, полученные дивиденды, арендная плата, дохорды от продажи лицензий и т.п. при этом, совметные и контрактные предприятия уплачивают налог со всех доходов, а иностранные - только с доходов, полученных на территории КНР. Облагаемый доходов определяется как совокупный годовой доход предприятия за вычетом себестоимости продукции, издержек и убытков. Налоговая ставка с объектов иностранного капиатал установлена в 30%. В дополнение взимается метсная надбавка в 3%. Дивиденды, проценты по кредитам и другие виды доходов этих предприятий облагаются по ставке 20%.[[10]](#footnote-10)

В КНР, чтобы привлечь зарубежных инвесторов, ставка подоходного налога в специальных экономических зонах была снижена. Местные органы власти в прибрежных, относительно более богатых районах ввели для иностранных компаний преференциальные ставки: они колеблются в пределах 15-24%, в то время как основная ставка составляет 33%.[[11]](#footnote-11) Поскольку более 80% иностранных инвестиций поначалу осело в приморской полосе, государство приняло меры, чтобы направить поток капитала в глубинку, на развитие сырьевых ресурсов, энергетики и т.п. поэтому льготы для приморья были несколько уменьшены. При этом с 2000 года компании, созданные с участием иностранного капитала в менее развитых раолнах Китая, смогут пользоваться дополнительными налоговыми льготами. Для них на территории хападных и центральных провинций ввелась преференциальная 15%-ая ставка подоходного налога. Таким образом, правительство пытается частично рещить сразу две проблемы – преодолеть относительное отставание внутренних районов Китая и предотвратить сокращение притока в страну иностранных инвестиций.

В странах Восточной Европы с переходной экономикой. Особенно приедприятия с участием иностранного капитала, также пользуются льготами. Об этом свидетельствуют данные таблицы № 2.

Налогообложение предприятия с инсотранными инвестициями в восточной Европе.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Болгария | Чехия | Венгрия | Польша | Румыния |
| Стандартный комулятивный налог для отеч. фирм внутри страны | 62% | 55% | 35-40% | 36% | 2-77% |
| Совместные предприятия | 42% | 40% | 28-32% | 36% | - |
| Перенос убытков на будущие доходы | До 5 лет | нет | До 2 лет | - | - |
| Налоговые каникулы | До 5 лет | 2 года | 5 лет | 3 года | 3-5 лет |
| Удержание по дивидендам | 10-15% | - | 20% | 15% | 15% |
| По выплате процентов и ретным платежам | 15% | 20% | 10% | 15% | - |

Из приведенных данных видно, что государства Восточной Европы предприятиям с инсотарнными инвестициями предоставили значительные льготы. Об этом, в частности, свидетельсвует то, что ставка налога на прибыль (доход) ниже, чем для отечественных предприятий внутри страны: в болгарии – на 20 пунктов, в Чехии – на 15, в венгрии – от 7 до 12 пунктов. Кроме того, предоставляются налоговые каникулы. В Чехии на два года, в польше – на 3 года, в болгарии, Венгрии и Румынии – до 5 лет.

Таким обрапзом, анализ показщывает, что системы налогообложения иностранных инвесторов в странах с переходной экономикой формируются главным образом под воздействием инвестиционной политики государства. Она, в свою очередь, определяется социально-экономической ориентацией и поставленными задачами, которые правителтство пытается решить путем привлечения и использования иностранных инвесторов и иностранных инвестиций. Чаще всего иностранный капитал польуется не меньшим налоговым покровительством, чем местный. Поэтому в мировой практике четко обозначились тенденции, что национальное законодательство принмающих стран предусматривает предоставление иностранным инвесторам своего рода льгот и привилегий. Система налоговых льгот, которые на них распространяются, включанет, как правило, полное или частичное освобождение на срок от двух до десяти лет от уплаты подоходного или корпоративного налога, освобождение от тамодженных пошлин и сборов при импорте оборудования, машин, право на ускоренную амортизацию и т.д.

Сходная ситуация сложилась и в России, испытывающей временные экономические и финансовые трудности. Однако, для иностранных инветоров в России, как бы они не ратовали в тех или иных конретных ситуациях за привилегированный режим, по суьти не так важны льготы, как общий реждим налогообложения частного предпринимательства в России, как принимающей стране, в том числе тот, который польуется не только для иностранного, но и отечественного капитала, поскольку именно он во мноргом предопределяет хараетр и степень коммерческого риска. Если этот режим стабилен, благоприятиен, а также строго соблюдается государственными органами всех уровней, то простое его распространение на иностранные компании во многих случаях будет вполне достаточным условием для принятия решения об инвестировании средств. Любой иностранный инвестор прекрасно понимает, что привилегии можно очень легко отменить.

Система налогообложенния предприятий с инсотарнными инвестициями должна строится также с учетом того, чтобы производимые ими тотвары были конкурентноспособны как на внутреннем, так и внешнем рынке.

Внешняя конкурентоспособгость любой смтраны на мировом рынке определяетмся и рядом других факторов, как объективного, так и субъективного характера. Если исключить фаторы объективного характера (геолграфическое положение страны, наличие дешевых источников энергии и материальных ресурсов), то показатель внгешней конкурентоспособности страны определяется способносттью ее народохозяйственного комплекса производить поступающие в медлународный оборот товары и услуги (при условии соответствующего их качества и соответствия общепринятым стандартам) с меньшими издерпжками, чем другие страны.

Россия, как указывало выше, по уровню налоговых ставок по основгным видам налогов в целом следует примеру развитых стран мира.

Как известно, общая сумма издержек на производство конкретного вида товара или услуги складывается из стоимости основных факторов производства: земли, труда, капитала. В прошлом, когда основное место в экономике занимало сельскохозяйственное производстьаво и разработка природных ресурсов, оснвоное место в сумме издержек занимала стоимость землит как фактора производства. Сейчас, с переходом к современным технологиям производства на первое место выходит стоимость рабочей силы, затем и- -стоимость капитала. При развитии наукоемких производстив самостоиятельным фактором производства стоновится стоимость накопленных занний и опыта производства – в капитализированной форме, когда послдедн\ие приобретаются ил используются в форме патентов или авторских прав.

В росси ситуация складывается с точностью наоборот: примерно равные налоговые ставки накладываются на абсолютно разные экономически ситуации. В Западноевропейских странах с развитой рыночной экономикой налоговые ставки действуют в условиях стабильной экономики. Россия переживает спад в производстве и нуждается в стимулирующем воздействии налогов.

Если же говорить об условиях международной конкуренции, то сейчас на мировм рынке особые преимущества имеют те страны, которые проводят рациональную и сдержанную налоговую политику. Эти страны наиболее успешно продают свои товары и услуги на мировом рынке. За счет снижения доли налогового компонента в издержках их производства оин привлекают значительную долю междунеарождных инвестиций, поскольку инвесторы принимают свои решения, не в последнюю очередь ориетируясь на размер налоговых ставок.

Анализ домстижений стран, лидирующих на мировом рынке по этому показателю, показывает, что большинство из них решило (или решает) следующие основные задачи:

* установление налоговых ставок на уровне ниже среднемировых, отказ от прогрессивной системы налогообложения для основной массы получателей дохода
* установление таких правил расчета налогооблагаемой базы, при которых инветиции в производство и производительное накопление граждан и предприятий фактически полностью освобюождаются от налогообложения

При налогообожении важно сохранить конкуренцию меджду имполтрыми товарами и товарами местного производства. Важную роль при этом играют косвенные налоги. Существует мнение, что НДС нейтрален и не влияет на конкурентноспособность товаров. Рассмотрим, так ли это? НДМ, введенный в России с 1 января 1992 года, построен исходя из международной практики его применения. Одним из активных инструмкентов данного налога являются ставки.

Ставки НДС в странах с рыносчной экономикой приведлены в таблице № 3.

НДС в стрнах Организации экономического сотрудничества и развития

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| СТРАНА | Год введения | Первоначальная стандартная ставка % | Текущая стандартная ставка % |
| Австрия | 1973 | 16 | 20 |
| Бельгия | 1971 | 18 | 21 |
| Финляндия | 1969 | 11.1 | 22 |
| Франция | 1964 | 20 | 19.6 |
| Германия | 1968 | 10 | 15 |
| Греция | 1987 | 16 | 18 |
| Ирландия | 1972 | 16.4 | 21 |
| Италия | 1973 | 12 | 19 |
| Япония | 1989 | 3 | 5 |
| Люксембург | 1970 | 8 | 15 |
| Мексика | 1960 | 10 | 15 |
| Нижерланды | 1969 | 12 | 17.5 |
| Новая Зеландия | 1986 | 10 | 15 |
| Норвегия | 1970 | 20 | 23 |
| Потругалия | 1986 | 16 | 17 |
| Испания | 1986 | 12 | 16 |
| Швеция | 1969 | 11.1 | 25 |
| Швейцария | 1995 | 6.5 | 6.5 |
| Турция | 1985 | 10 | 15 |
| Великобритания | 1973 | 10 | 17.5 |
| Канада | 1991 | 7 | 7 |

Данные таблицы № 3 свидетельсвуют, что обльшинство стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) используют НДС. В настоящее вркемя лишь США, являющееся страной ОСЭР не используют налоги типа НДС. Однако введение НДС в стрнах ОЭСР не было единовременным: Франция ввела этот налог еще в 1964 году, Дания – в 1967, Германия –в 1968 году. Другие страны введи НДС позднее: Греция, Испания и Португалия ввели указангный налог только в 80-ых годах при присоединении к Европейскому Союзу (это было условием их вступления в союз), Канада, Исландия , Япония, Новая Зеландия ввели НДС только в конце 80-х – начале90х годов. В Швейцарии он был введен лишь в 1995 году.

Привелденные данные показывают, что текущие стандартные ставки налога повысились по сравнению с первоначальными, в большинстве стран ОЭСР. В Дании ставка НДС возросла с 10 до 25%, в Финляндии – с 11.1 до 22%, в Германии – с 10 до 15%. Аналогичная тенденция характрена и для другихз стран. Нельзя также не обратить внимание на сущетсвенные различия в уровне ставок НДС. Наиболее высокие ствавки в Дании - 25%, Норвегии – 23%, Франции – 19.6%. наиболее низкие ставки применяются в канаде – 7%, Швейцарии – 6.5%, Японии – 5%. Однако большинство стран стараются устанавливать ставвки налога на уровне 15-18%.

С созданием ендиного европеймкого рынка государства Евросоюза договорились о постепенном сокращенииставок НДС, и приведении их к одинавковым, более низким значениям. Это должно способствовать сближкнию управления и достижению баланса ставок внутри Евросоюза.

В росси НДС был введен с 1 января 1992 года со ставкой 28%, затем с 1 января 1993 года основная ставка налога была понижена и составила 20%. Как следует из вышеприведенной таблицы в Росси средняя ставка НДС - 20%, хотя и соответствует европейцским страндартам, но является одной из самых высоких. Следоватекльно, для россии актуальным является понижение ставки НДС и приведение ее в соотвествие со среднеевропейским уровнем.

Воздействие НДС на цену, и, следовательно, конкурентноспособночть товара определяется не только ставкой, но и зависит от механизма его начисления и взимания. В миировой практике при обложении товаров НДС используется принрцип происхождения товара и страны назначения. Принцип происхождения подразумевавет обложение товаров по месту производства. Недостатком данного принципа является то, что из-за разных ставок налогообложения налоговое бремя на одни и те же товары не является одинаковым. Страна импортера (с более высокой ставкой налога) вынуждена применять меры противодействия. В числе таких мер может быть взимание на таможне разницы медлу суммой налога, исчисленной по ставкам НДС страны происхождения ьлтовара и страны назначения.

В отличие от принципа происхождения, принцип назначения предполагает облождение товаров по месту потребления, причем возмещается налог при экспорте и взимается надлог при импорте. Преимущество этого принципа в том, что все товары несут одинаков ебремя в момент конечной продажи потребителю. В странах ЕС принят принцип назначения, кототрый также признан в рамках ГАТТ. Вопрос двойного налогообложения решается путем высокой налооговой координации между стнанами.

Мизменяя совю налоговую политику и размеры налоговоых ставок, страны конкурируют между собой в борьбе за место на мировом рынке для производимых ими товаров и услуг. При прочих равных обстоятельствах страна, применяющая более низкие налоговые ставки, получает преимущество, поскольку ее товаропроизводители могут выставлять свою продукцию на мировой рынок по более низким , чем у конкурентов, ценам. При этом по многим видам товаров и услуг конкуренция на мировых рынках настолько усилилась, что простого понижения налоговых ставок уже недостаточно, и страны –экспортеры начинают применять практику так называемого «негативного налогообложения» (в форме выплаты целевых экспотрных субсидий) и прямого поощрения экспотра капиатала, способствующего закреплению своих товаропроизводителей на важнейших мировых товарных рынках.

Некеоторые страны с целью поощрения экспотра вводят скидки с утсановленных налоговых ставок. Например, в июле 1999 года власти Китая обявили о введении скидок НДС для некоторых категорий экспотреров, что, по их мнению, должно частично компенсировать ослабление их конкурентоспособности относитенльно поставщиков из других азиатских стран.[[12]](#footnote-12) В Потьльше налогоплательщики могут вычимтать из дохода перед начислением налога до 35% основы налогообложения, если доля доходов от экспотра превышает 50% общей суммы приходов.[[13]](#footnote-13)

Россия, к сожалению, пока не является страной, представленной на мировом рынке «при равных обтоятельствах» с другими странами. Во-первых, по многим товарным позициям она выходит на ужен «занятые» рынки, во-вторых, в отличие от других развитых стран, Россия практически не имеет прямых капиталовложений, ориентированных на поддержку ее

Экспотра в зарубежных стрнанах. Поэтому, чтобы сдвинуть дело « с мертвой точки», необходимы стартовые усилия. В тертьих, в развитых странах налоговое бремя распределено более-менее справедливо по всем секторам и отраслям экономики. В России же ряд секторов эффективно укрыт от налогообложения. К тому же, действующие в России налогвовые процедуры занчительно более обременительны для налогоплатедбщиков, чем это имеет место в странах Запада. Наконец, в России предприятия обременены еще и «нелегальными налогами» - в виде дополнительных платежей за разного рода разрешения, получаемые в органах власти, а также в виде платежей «за безопасность» (как криминальным, так и легальным налоговым структурам.

Все эти факторы вдияют на налогообложение иностранных инвесторов в России и сдерживают вложение капитала в развитие реального сектора экономики. к этиому добавляется нестабильность налогового законодательства.

Для получения иностранных инвестиций актуальным является формированеи стабильной и прозрачной норативно-правовой базы, регулирующей привлечение иностранных инвестиций и предприниамеьльскую деятельностьт иностранных инывесторов на территории России, в том числе налогооблождение и таможенное регулирование, предоставление гарантий, защиту вкладываемых средств от некоммерческих рисков и равные условия осуществления инвестиций для проссийских и иностранных инвесторов.

Наряду см этим, в начальный период рыночной реформы необходимо предоставить зарубежным инвестоам определенные льготы, направленные на сокращение риска потери капиатала. В частномсти, дать им возможность вычета убытков первых лет функционирования из налоговых пдлатежей после обявдения прибыли, а также установить порядок, согласно которому налоговым режим, действовавший в момент заключения контракта, сохраняется на весь срок окупаемости.

Чтобы разобраться, как решались и б\удут решаться вышеуказанные проблемы в россии, необходимо сделать анализ налогового законодательства.

3. Налогообложение иностранных юридических лиц

3.1. Налоговые соглашения

При обложении налогом на прибыль иностранных юридических лиц важное значение имеет налоговая юрисдикция того или иного государства. Этот вопрос ре-шается на основе двух критериев: резидентства и территориальности. Первый крите-рий предусматривает, что доходы резидентов данной страны (полученные как на тер-ритории страны, так и за ее пределами) подлежат обложению в этой стране. Напри- мер, в Великобритании корпорационным налогом облагается прибыль нерезидентов в случае, если они осуществляют торговлю в Великобритании через свои филиалы или отделения.

До настоящего времени между различными странами существовали значитель-ные различия в определении резидентства, что приводило к случаям двойного рези-дентства в отношении некоторых компаний. Решение этой проблемы производится путем заключения соглашений между странами. В них окончательным критерием обычно является место расположения центра фактического руководства. Этот крите-рий получил широкое распространение и включен в качестве рекомендаций в типо-вые проекты налоговых соглашений.

Критерий территориальности основывается на национальной принадлежности источника дохода. Он устанавливает, что налогообложению в данной стране подле-жат только доходы, извлеченные на ее территории. При этом любые доходы, получае-мые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране.

В связи с тем, что нет единообразия в применении этих критериев во всех стра-нах, возникает, упомянутая выше, проблема двойного налогообложения. Решение этой проблемы затруднено, так как выбор критерия связан с национальными интере-сами различных стран. Так, для стран, компании которых получают значительные прибыли от их зарубежной деятельности и от капиталов, помещенных за рубежом, желательно разграничение налоговой юрисдикции на основе критерия резидентства, а для стран, в экономике которых значительное место занимает иностранный капитал, желателен критерий территориальности.

Отдельные страны применяют различные сочетания этих критериев. США, Ве-ликобритания берут за основу критерий резидентства, который в зависимости от кон-кретных интересов страны дополняется территориальным критерием. Страны Латин-ской Америки устанавливают налоговую юрисдикцию на основе преимущественного применения критерия территориальности, который имеет важное значение в налого-вой практике Франции, Швейцарии и других стран.

Соглашения по вопросам налогообложения направлены на урегулирование на-логовых взаимоотношений между странами путем закрепления за каждым государст-вом права налогообложения определенных видов доходов, получаемых юридически-ми и физическими лицами из одной страны в другой стране, а также имущества этих лиц, расположенного на территории другого государства.

На практике встречаются две группы налоговых соглашений: специальные (ог-раниченные) которые регулируют ограниченный круг вопросов (международные пе-ревозки, таможенные пошлины, льготный налоговый режим и т.д.), и общие, наибо-лее распространенные.

При заключении налоговых соглашений государства решают следующие ос-новные задачи:

• определение схемы устранения двойного налогообложения. За каждым из договаривающихся государств закрепляется исключительное право взимать налоги с того или иного дохода;

• установление механизма двойного налогообложения, когда право налогообло-жения сохраняется за обоими государствами;

• защита плательщика от дискриминационного обложения в других государст-вах;

• взаимный обмен информацией с целью выполнения конвенции и выявления уклоняющихся от налога.

При этом рассматриваются четыре группы вопросов: сфера применения кон-венции; распределение налогов между государствами; устранение двойного налого-обложения; правила поведения. Определяются также перечень лиц и виды налогов, которые регулируются этим соглашением, а также понятийный аппарат (лицо, компа-ния, резидент, постоянное представительство и др.).

Как правило, двойное налогообложение устраняется либо методом освобожде-ния, либо предоставления налогового кредита.

Во всех соглашениях, заключенных бывшим СССР, предусматривается приме-няемое на взаимной основе и при выполнении соответствующих условий полное либо частичное освобождение отдельных видов доходов и имущества от налогообложения в одном из государств, а также процедура устранения двойного налогообложения до-ходов и имущества.

С помощью таких соглашений достигается разграничение налоговой юрисдик-ции в отношении доходов юридических и физических лиц между налоговыми властя-ми стран - партнеров, устраняется возможность неправомерного применения в одно-стороннем порядке национального режима налогообложения.

В период с 1976 по 1991 г. бывшим СССР было заключено 22 соглашения по налоговым вопросам с различными странами, которые признаны действующими но-той МИД Российской Федерации от 13 января 1992 г. о выполнении обязательств по международным договорам, 9 соглашений заключено Российской Федерацией.

Соглашения построены на принципах двусторонних договоренностей между странами – партнерами, за исключением соглашений между странами – бывшими членами СЭВ, которые заключены на многосторонней основе.

При наличии общего или специальных налоговых соглашений для каждой из сторон и при выполнении установленных этими актами условий предусматривается льготный режим налогообложения определенных видов доходов и имущества.

Льготы по налогообложению юридических и физических лиц различаются в за-висимости от конкретных соглашений. Отсутствие соглашения не дает права на полу-чение каких-либо специальных налоговых льгот в стране – источнике дохода. В этом случае применяется национальное налоговое законодательство страны, где получен доход.

Действующие соглашения по вопросам налогообложения позволяют опреде-лить налоговый статус иностранных или российских юридических и физических лиц, осуществляющих разрешенную в установленном порядке деятельность.

В общих налоговых соглашениях, как правило, предусматривается, что положения данного соглашения не затрагивают других действующих соглашений, в которых каким-либо образом регулируются вопросы налогообложения и которые были заключены ранее или могут быть заключены между договаривающимися государствами. Однако в том случае, если общее налоговое соглашение предусматривает более благоприятный налоговый режим, применяется это соглаше-ние.

Положения соглашений по вопросам налогообложения не затрагивают налого-вых привилегий сотрудников дипломатических и консульских представительств (включая приравненные к ним другие организации и учреждения), установленных об-щими нормами международного права или на основании международных соглаше-ний.

Все доходы, получаемые иностранными юридическими лицами от источников на территории Российской Федерации, подразделяются на доходы, получаемые от деятельности через постоянное представительство, и доходы, не связанные с деятель-ностью через постоянное представительство.

3.2. Налогообложение прибыли и доходов иностранных юридических лиц

Плательщиками налога на прибыль являются иностранные юридические лица, которые осуществляют предпринимательскую деятельность на территории Россий-ской Федерации через постоянные представительства.

Иностранные юридические лица, получающие доход, не связанный с их дея-тельностью через постоянные представительства, являются плательщиками налога с дохода, получаемого с источника в Российской Федерации.

Под постоянным представительством иностранного юридического лица в Рос-сийской Федерации для целей налогообложения, как было определено выше, пони-маются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности по извлечению дохода на территории Рос-сии или за границей, а также любые организации и физические лица, уполномочен-ные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Эта деятельность может быть связана с разработкой природных ресурсов, про-ведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монта-жу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, эксплуатацией игровых автома-тов, продажей продукции с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих иностранному юридическому лицу или арендуемых им складов, ока-занием услуг и осуществлением иных видов деятельности по извлечению дохода.

Иностранное юридическое лицо может также рассматриваться как имеющее постоянное представительство в случае, если оно осуществляет предприниматель-скую деятельность в РФ через российскую организацию или физическое лицо, кото-рые на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом пред-ставляют его интересы в Российской Федерации, действуют от его имени и имеют полномочия, в частности, на заключение контрактов от имени данного иностранного юридического лица или имеющие полномочия обговаривать существенные условия контрактов.

Существенными могут быть признаны условия контрактов, определяющие це-ну поставляемых товаров (работ, услуг), валюту цены и валюту платежа, сроки пос-тавки и т.п.

Если российская организация или физическое лицо осуществляют эту деятель-ность в рамках своей основной (обычной) деятельности, то такая организация или фи-зическое лицо не рассматриваются как постоянное представительство иностранного юридического лица, а являются, в терминах международных соглашений об избежа-нии двойного налогообложения доходов и имущества, агентами с независимым ста-тусом. При этом оно является как юридически, так и экономически независимым от этого лица. К таким независимым агентам относятся внешнеторговые организации, осуществляющие закупки товаров у иностранных фирм поставщиков от своего имени или от имени российских предприятий-заказчиков товаров, брокеры, дилеры, другие специализированные посредники.

Термин ''постоянное представительство'' применяется только для определения налогового статуса иностранного юридического лица или его агента и не имеет орга-низационно - правового значения. Постоянным представительством может быть фи-лиал иностранного юридического лица, представительство, любое иное место осу-ществления деятельности в зависимости от того, попадает ли такая деятельность по законам РФ и международным соглашениям об избежании двойного налогообложе-ния под определение постоянного представительства.

Установление наличия или отсутствия постоянного представительства относит-ся к одним из наиболее важных и в то же время наиболее сложных вопросов между-народного налогообложения как с теоретической точки зрения, так и с точки зрения реализации процедуры установления постоянного представительства налоговыми ор-ганами. В этой области остается еще ряд вопросов, требующих в первую очередь тео-ретической доработки (уточнения критерия постоянства осуществления деятельности, определения деятельности, носящий подготовительный характер, степени зависимос-ти лица от представляемого им предприятия и т.п.).

Каждая строительная площадка с момента начала работ рассматривается как об-разующая отдельное постоянное представительство. Расчет налоговых обязательств осуществляется по каждой отдельной строительной площадке.

Для определения продолжительности существования строительного объекта в налоговыъх целях следует исходить из того, что строительная площадка существует с момента подписания акта о передаче площадки подрядчику. Моментом окончания су-ществования стройплощадки является дата подписания акта о сдаче объекта в экс-плуатацию. Строительный участок не прекращает существования, если работы на нем временно приостановлены.

Если иностранное юридическое лицо, действуя через постоянное представи-тельство и являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подряд-ных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субпод-рядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генераль-ным подрядчиком. При этом если субподрядчики – иностранные юридические лица, их деятельность со дня начала работы на данной строительной площадке также рас-сматривается как постоянное представительство самого субподрядчика.

3.3. Постановка иностранных юридических лиц на учет в налоговых органах

Иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность в Российской Федерации, обязаны встать на учет в налоговом органе независимо от того, будет ли в дальнейшем их деятельность признана налоговым органом подлежащей налогообло-жению или нет в соответствии с законодательством Российской Федерации и между-народными соглашениями.

Иностранные юридические лица подлежат постановке на учет в налоговом ор-гане по месту осуществления деятельности в России. Если иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность в нескольких местах на территории Российской Фе-дерации, то оно обязано встать на учет в каждой соответствующей государственной налоговой инспекции.

При постановке на налоговый учет в Российской Федерации иностранные юри-дические лица обязаны руководствоваться Положением ''Об особенностях учета в на-логовых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций'', утвержденным ГНС РФ от 20.09.96 г. № ВА-4-06/57н и вступившем в действие с 15 ноября 1996 г. Данное поло-жение разработано в соответствии с Инструкцией ГНС РФ ''О порядке учета налого-плательщиков'', утвержденной приказом ГНС РФ от 13.06.96 г. № ВА-3-12\45 и в свя-зи с этим во всех случаях, особо не оговоренных в этом Положении, применяются нормы вышеуказанной Инструкции.

Необходимо отметить, что выпущенное ГНС РФ Положение является норма-тивным документом, который впервые на федеральном уровне подробно регламенти-рует вопросы, связанные с налоговым учетом иностранных юридических лиц. Нало-говый учет их осуществляется на основании дифференцированного подхода в зависи-мости от степени вовлеченности в предпринимательскую деятельность на территории России.

Иностранное юридическое лицо может вести в Российской Федерации через свое отделение деятельность, иметь активные доходы, т.е. непосредственно выпол-нять работы, оказывать услуги. Кроме того, иностранное юридическое лицо может получать на территории Российской Федерации пассивные доходы, не связанные с деятельностью, через отделение. К пассивным доходам, в частности, относятся про-центы, дивиденды, доходы от отчуждения имущества, лицензионные платежи и др.

В зависимости от активного или пассивного участия в деятельности на терри-тории Российской Федерации объем требований к иностранному юридическому лицу при его регистрации в налоговых органах колеблется от максимальных (при осущест-влении деятельности на территории РФ через отделение) до самых минимальных (когда налоговый учет может быть осуществлен на основе всего лишь уведомления).

Перечень документов, необходимых для представления в налоговые органы для постановки на учет иностранного юридического лица, приводится в табл.1. Ука-занные документы подаются в налоговые органы иностранным юридическим лицом или его уполномоченным представителем.

При осуществлении учет идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) иностранному юридическому лицу присваивается в следующих случаях:

• при наличии у него одного или нескольких отделений, осуществляющих деятельность в России в течение одного месяца;

• при наличии у него имущества в России, не связанного с его деятельностью через отделение;

• в целях проведения расчетов по налогу на добавленную стоимость.

Таблица 1

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Деятельность ино-странного юр. лица | Документы для постановки на налоговый учет | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | ИНН |
| Иностранное юр. лицо осуществляет или на-меривается осущест-влять деятельность в РФ через отделение в течение более чем од-ного месяца | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| Отделение иностран-ного юр. лица стоит на учете в налоговом ор-гане и имеет на его территории другое место деятельности | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - | - | - | - |

Продолжение табл.1

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Деятельность ино-странного юр. лица | Документы для постановки на налоговый учет | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | ИНН |
| Отделение иностран-ного юр. лица стоит на учете в налоговом ор-гане и открывает на его территории новое отделение, обособлен-ное и функционально не связанное с ранее открытым | + | + | - | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Отделение иностран-ного юр. лица стоит на учете в налоговом ор-гане и открывает отде-ление на территории другого налогового органа | + | + | - | + | + | - | + | - | - | - | - | - | - | + |
| Иностранное юр. лицо осуществляет или на-меривается осущест-влять деятельность в РФ менее одного меся-ца в году | - | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - | - |
| Интересы иностранно-го юр. лица на терри-тории РФ представля-ет какая-либо органи-зация или физ. лицо | - | - | + | - | - | - | - | - | + | + | + | - | - | + |
| Иностранное юр. лицо получает пассивные доходы из источников на территории РФ | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - |
| Иностранное юр. лицо имеет имущество на территории РФ | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - | + |
| Для расчетов с ино-странными юр. лицами по НДС | + | + | + | - | + | - | - | - | - | - | - | - | - | + |
| Иностранное юр. лицо открывает счет в упол-номоченном банке на территории РФ (кроме банков и иных кредит-но-финансовых учреж-дений) | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - |

Примечания:

1. Форма 2001 FE (1996) '' Заявление о постановке на учет и присвоение иден-тификационного номера налогоплательщика''.

2. Форма 2101 FE (1996) ''Карта постановки на учет''.

3. Легализованные выписка из торгового реестра или сертификат об инкорпо-рации или другой документ аналогичного характера, содержащий информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, о регистрационном номере, дате и месте регистрации, с нотариально заверенным переводом на русский язык. Вместо подлинников указанных документов могут быть представлены нотариально заверенные копии. Для организаций, создание которых не требует специальной регис-трации (внесение в торговый реестр и т.п.), - легализованные копии учредительных документов с нотариально заверенным переводом на русский язык.

4. Решение уполномоченного органа иностранного юридического лица о созда-нии отделения в РФ или копия контракта, на основании которого осуществляется дея-тельность в РФ, с нотариально заверенным переводом на русский язык.

5. Доверенность, выданная иностранным юридическим лицом на главу (управ-ляющего) отделения или его заместителя, с нотариально заверенным переводом на русский язык.

6. Уведомление произвольной формы, в котором должны содержаться сведения о ранее присвоенном ИНН, о виде деятельности, дате ее начала, адрес места осущест-вления деятельности, главе (управляющем) или его заместителе.

7. Копия первого экземпляра Карты по форме 2101 FE (1996), выданной нало-говой инспекцией, где иностранное юридическое лицо состоит на налоговом учете.

8. Форма 1011 FE (1996) ''Уведомление об источниках доходов в РФ''.

9. Форма 2201 FE (1996) ''Уведомление о постоянном представительстве''.

10. Копия соглашения (договора, контракта), определяющего взаимоотношения между российским и иностранным юридическим лицом (при наличии) или между фи-зическим лицом и иностранным юридическим лицом (при наличии).

11. Легализованные копии учредительных документов иностранного юриди-ческого лица с нотариально заверенным переводом на русский язык (в случае, если российская организация или физическое лицо являются одним из его учредителей или владельцем доли акционерного капитала).

12. Форма 3803 FE (1996) ''Уведомление иностранного юридического лица об имуществе в РФ''.

13. Форма 2202 FE (1996) ''Уведомление''.

Инструкцией Госналогслужбы РФ от 16 июня 1995 г. №34 ''О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц'' предусмотрена необходимость представления в налоговые органы иностранными юридическими лицами, имеющими источник доходов на территории Российской Федерации, уведомления об источниках доходов. Оно должно направляться в месячный срок с момента возникновения права на получение доходов или начала деятельности, не осуществляемой через отделения иностранного юридического лица.

Введение положения о представлении в налоговые органы сведений об источ-никах доходов связано не столько с усилением контроля за получением иностранны-ми юридическими лицами доходов из источников в Российской Федерации и их нало-гообложением, а в большей степени с необходимостью более четкого соблюдения по-ложений соглашений об избежании двойного налогообложения, включая создание в необходимых случаях действенного механизма предварительного освобождения от удержания налогов у источника выплаты.

3.4. Порядок исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль

Налог на прибыль иностранного юридического лица исчисляется налоговым органом по месту осуществления деятельности в Российской Федерации.

Расчеты налоговых обязательств отделений иностранных юридических лиц, осуществляющих строительные работы в России, производятся по каждой отдельной строительной площадке. Консолидация отчетности и налоговых обязательств одного и того же иностранного юридического лица по нескольким объектам строительных работ, если деятельность на них будет приводить к возникновению постоянных пред-ставительств, не допускается.

Налог на прибыль постоянного представительства иностранного юридического лица, осуществляющего строительно-монтажные работы, уплачивается им ежегодно. При этом если прибыль по долгосрочным договорам на выполнение подрядных работ признается постоянным представительством по мере выполнения отдельных этапов работы, то уплаченная по итогам соответствующего отчетного года сумма на-лога является окончательной.

Если прибыль признается постоянным представительством по мере завершения и сдачи всей работы, то сумма уплаченных ежегодных платежей может корректиро-ваться. В случае если по итогам выполнения всей работы, фактически уплаченные суммы налога на прибыль превысят окончательные налоговые обязательства постоян-ного представительства, то суммы переплаченного налога могут возмещаться налого-выми органами в течение месяца после сдачи налоговой декларации или засчитывать-ся в счет предстоящих платежей в бюджет.

Налогообложению подлежит прибыль постоянного представительства, опреде-ляемая как разница между выручкой от реализацией продукции (работ, услуг) без НДС, специального налога и акцизов, других доходов, и затратами, непосредственно связанными с осуществлением деятельности иностранного юридического лица в Рос-сии, включая управленческие и общеадминистративные расходы, понесенные как на территории России, так и за границей.

В состав расходов постоянного представительства, понесенных за границей, могут включаться только те расходы, понесенные за рубежом, которые связаны с осу-ществлением деятельности постоянного представительства в России, такие, как рас-ходы на заработную плату иностранных сотрудников, работающих в постоянном представительстве, командировочные расходы, расходы на подготовку российских сотрудников отделения, другие расходы, понесенные в России и оплаченные голов-ным офисом иностранного юридического лица.

Для расчета прибыли иностранного юридического лица в связи с деятельнос-тью в России основным методом является прямой метод, т.е. определение прибыли как разницы между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и затратами по ее производству.

В случае, если не представляется возможным прямо определить прибыль, полу-ченным иностранным юридическим лицом в связи с деятельностью в России, предус-мотрен ряд последовательно применяемых условных методов, позволяющих расчет-ным путем определить налоговые обязательства на основании валового дохода из всех источников или на основании расходов, связанных с такой деятельностью.

При условном методе расчета прибыли иностранных юридических лиц расчет производится исходя из нормы рентабельности 25%.

При этом прибыль, подлежащая налогообложению, рассчитывается следую-щим образом:

• при определении налогооблагаемой прибыли на основе полученных доходов применяется коэффициент 0,2;

• при определении налогооблагаемой прибыли на основе понесенных расходов, связанных с деятельностью в Российской Федерации, применяется коэффициент 0,25.

При включении в состав доходов постоянных представительств доходов, полу-ченных от источников в России и подвергшихся предварительному обложению нало-гом при их выплате, иностранным юридическим лицам предоставляется зачет на сум-му ранее уплаченных налогов.

Иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность на территории России через постоянные представительства и другие обособленные подразделения, производят все расчеты по платежам в бюджеты различных уровней в рублях или в иностранной валюте только через счета, открываемые в уполномоченных банках на территории Российской Федерации.

Иностранное юридическое лицо, осуществляющее деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, не позднее 15 апреля года, следую-щего за отчетным, представляет в налоговый орган по месту регистрации постоян-ного представительства отчет о деятельности в Российской Федерации (в произволь-ной форме), а также декларацию о доходах. При прекращении деятельности до окон-чания календарного года указанные документы должны быть представлены в течение месяца со дня ее прекращения.

Если иностранное юридическое лицо имеет в Российской Федерации несколько зарегистрированных в целях налогообложения постоянных представительств, декла-рация о доходах подается в каждый из соответствующих налоговых органов, на тер-ритории которого зарегистрировано постоянное представительство иностранного юридического лица.

Налоговый орган исчисляет сумму налога на прибыль иностранного юридичес-кого лица и выписывает платежное извещение в месячный срок с даты представления декларации о доходах.

Налог на прибыль исчисляется налоговым органом в рублях и уплачивается иностранным юридическим лицом в безналичном порядке в рублях или по желанию плательщика в иностранной валюте, покупаемой банками Российской Федерации и пересчитанной в рубли по курсу, котируемому Центральным банком Российской Фе-дерации, действующему на день уплаты налога, в сроки, указанные в платежном изве-щении. На сумму исчисленного налога плательщику выдается платежное извещение, корешок которого служит основанием для ведения книги лицевых счетов.

Срок уплаты налога в платежном извещении устанавливается в один месяц с даты его выписки.

Излишне внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются плательщику налоговым органом в десятидневный срок со дня получения его письменного заявления.

3.5. Налогообложение доходов иностранных юридических лиц, не связанных с

деятельностью в РФ через постоянное представительство

Иностранные юридические лица, получающие доходы из источников, находя-щихся на территории Российской Федерации, подлежат обложению налогом на дохо-ды у источника выплаты. К доходам из источников в Российской Федерации, в част-ности, относятся следующие доходы:

• дивиденды, выплачиваемые российскими резидентами, а также доходы от распределенной в пользу иностранного участника прибыли созданного в Российской Федерации предприятия с иностранными инвестициями;

• доходы, получаемые от долевого участия иностранных партнеров в деятель-ности товариществ;

• дополнительные вознаграждения акционеров в денежной или иной форме;

• прибыль, распределяемая чековыми инвестиционными фондами (специализи-рованными инвестиционными фондами приватизации);

• процентный доход от:

долговых обязательств любого вида, включая суммы, начисляемые российскими банками по корреспондентским счетам иностранных банков, выплачи-ваемые иностранным юридическим лицам по привлеченным кредитам, депозитам, в том числе краткосрочным, от облигаций с правом на участие в прибылях компании и конвертируемых облигаций, по векселям и другим ценным бумагам;

премий, выплачиваемых при погашении ценных бумаг, ранее реализованных с дисконтом;

штрафов и пени за нарушение договорных и долговых обязательств:

• доходы от использования авторских прав:

вознаграждение за использование авторских прав, включая право на издание произведений литературы, искусства и науки, право на использование кинематогра-фических произведений, в том числе художественных фильмов и видеокассет как для просмотра в кинотеатрах, так и на телевидении, а также для записей для радиовеща-ния;

• доходы от использования изобретения, полезной модели, промышленного об-разца, торговой марки, товарного знака, знака обслуживания других аналогичных ак-тивов, а также деловой репутации (престижа), контактов, клиентов и кадров компа-нии;

• доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося на территории Россий-ской Федерации, в том числе лизинговых операций, рассчитываются исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом суммы возмещения стоимости лизингового имущества (при финансовом лизинге), платы лизингодателю в качестве компенсации за использованные им кредитные ресурсы на приобретение имущества и суммы нало-га на лизинговое имущество;

• доходы от отчуждения имущества:

а) акций и других ценных бумаг;

б) долговых требований;

в) имущества отделения, которое иностранное юридическое лицо имеет на территории Российской Федерации;

г) морских, речных и воздушных судов, железнодорожного транспорта и авто-транспортных средств, используемых на международных перевозках, и движимого имущества, относящегося к таким перевозкам;

д) имущества, находящегося на территории Российской Федерации.

Такие доходы рассчитываются на основе превышения суммы реализации имущества над стоимостью его приобретения.

Премии по прямому страхованию и сострахованию, премии по перестрахова-нию, а также проценты на премии, формируемые российскими страховщиками по до-говорам, переданным в перестрахование иностранных перестраховщиков, и тантье-мы, уплачиваемые иностранному партнеру. При этом доходы от премий по прямому страхованию и сострахованию рассчитываются исходя из полной суммы премии, ум-ноженной на коэффициент 0,25. Доходы от премий по перестрахованию – с примене-нием коэффициента 0,125.

Другие доходы, получение которых не связано с деятельностью через постоян-ное представительство, в частности за работы и любого рода услуги, выполненные и предоставленные на территории Российской Федерации, в том числе за:

а) выдачу компанией лицензии на производство или продажу товаров или ус-луг под фирменным наименованием данной компании;

б) право на использование программ для ЭВМ и баз данных;

в) использование технической, организационной или коммерческой информа-ции (''ноу-хау''), в том числе секретной формулы или процесса;

г) управленческие услуги;

д) оказание содействия, необходимого для установки и эксплуатации оборудо-вания, линий механизмов и приспособлений;

е) оказание содействия, необходимого для эффективного использования иму-щества или пользования предоставленными правами;

ж) консультации, содействие и услуги, связанные с осуществлением управле-ния любым научным, промышленным или коммерческим проектом, планом, процес-сом или предприятием с иностранными инвестициями;

з) услуги и консультации, оказываемые иностранной компанией своим дочер-ним компаниям, в связи с осуществлением последними предпринимательской дея-тельности в Российской Федерации, а также за услуги и консультации, предоставляе-мые в пользу представительства головным офисом иностранного юридического лица;

и) услуги по эмиссии (включая доходы от проведения самостоятельной эмис-сии и доходы о услуг по ее обслуживанию) и размещению акций любого лица-рези-дента Российской Федерации;

к) перевозку всеми видами транспорта – фрахт;

л) реализацию на территории Российской Федерации ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества с российскими предприя-тиями. При этом доходом, источник которого находится на территории РФ, считается доход, выплачиваемый иностранному юридическому лицу в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по кото-рой предприятие – посредник осуществило продажу поставленных для реализации то-варов.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранным юриди-ческим лицом товаров из-за границы для их реализации на территории Российской Федерации, доходом, источник которого находится на территории РФ, считается ва-ловая выручка, выплаченная иностранному юридическому лицу за реализованный то-вар.

Доходы иностранного юридического лица, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридичес-кого лица, и связанные с экспортом в Российской Федерации товаров, налогообложе-нию у источника не подлежат.

Суммы доходов от фрахта, выплачиваемые иностранным юридическим лицом в связи с осуществлением морских, воздушных, железнодорожных, автомобильных и иных международных перевозок, облагаются налогом по ставке 6%, дивиденды и проценты – по ставке 15, остальные доходы – по ставке 20%.

Налог с доходов иностранных юридических лиц из источников в Российской Федерации удерживается лицом, выплачивающим доход иностранному юридическо-му лицу, в валюте, в которой производится выплата, с полной суммы дохода при каж-дом перечислении платежа и зачисляется в бюджет в порядке, установленном законо-дательством РФ.

При этом не имеет значения, в каком виде будет произведена выплата дивиден-дов: в денежном, натуральном, каком-либо другом, в виде наличного или безналично-го платежа иностранному участнику, путем зачета требований или в какой-либо дру-гой форме. Под выплатой подразумевается также реинвестирование распределенного в пользу иностранного участника дохода на увеличение его доли в уставном капитале предприятия – резидента. Для целей налогообложения не имеет значения направление выплаты: распоряжение иностранного участника своими доходами в пользу третьих лиц, своих представительств в других странах и т.д.

В случае если доходы от долевого участия, в том числе дивиденды, выплачива-ются иностранным участникам предприятий с иностранными инвестициями и партне-рам товариществ акциями, облигациями, товарами либо любым иным способом, за-числению в бюджет подлежит сумма налога в иностранной валюте или в рублях по курсу ЦБ РФ на дату совершения этой операции, рассчитанная исходя из величины распределенной в пользу этого иностранного участника части чистой прибыли (руб-левой) предприятия-резидента.

Лица, выплачивающие доход иностранным юридическим лицам ежекварталь-но, в сроки, установленные для представления квартальной бухгалтерской отчетнос-ти российскими предприятиями, представляют информацию о суммах выплаченных доходов и удержанных налогов в тот налоговый орган, в котором это российское лицо состоит на налоговом учете.

Для возврата налога в установленных случаях иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение дохода, представляет в органы Государст-венной налоговой службы Российской Федерации заявление по установленной форме с официальным подтверждением факта постоянного местопребывания данного лица в стране, с которой имеются действующие межправительственные (межгосударствен-ные) соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенные бывшим СССР и Российской Федерацией.

При подаче заявления о возврате сумм удержанных налогов соответствующий налоговый орган в установленные сроки рассматривает заявление и осуществляет возврат излишне взысканных и уплаченных налогов. В заявление могут включаться как разовые доходы, так и доходы, полученные в течение какого-либо периода.

Заявления, поданные по истечении года со дня получения дохода, к рассмотре-нию не принимаются.

Если получаемые иностранным юридическим лицом доходы от источников в РФ имеют регулярный и однотипный характер и эти доходы в соответствии с между-народным соглашением об избежании двойного налогообложения не подлежат обло-жению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо, имею-щее фактическое право на получение таких доходов, может подать заявление в мест-ный налоговый орган о неудержании налога у источника.

Налоговый орган в двухнедельный срок рассматривает заявление и в случае соответствия указанных в нем сведений положениям конкретного соглашения об избежании двойного налогообложения дает разрешение на неудержание налога у источника выплаты.

Основные положения по налогу на доходы иностранных юридических лиц можно представить в виде таблицы:

Таблица 2

|  |  |
| --- | --- |
| Основание | Закон РФ от 27.12.91 №2116-1 (в редакции от 04.05.99). Инструкция ГНС РФ № 34 от 16.06.95 (в редакции от 31.12.97). |
| Плательщики | - Иностранные юридические лица, осуществляющие предпринима-тельскую деятельность на территории РФ через постоянные предста-вительства и без представительства.  - Российские юридические лица, выплачивающие доходы иностран-ным юридическим лицам. |
| Особенности | Иностранные организации уплачивают налог на прибыль по месту их постановки на учет в налоговом органе. |
| Налоговая база | Доходы иностранных юридических лиц. |
| Ставки нало-гов на доходы | 6% от доходов по фрахту.  15% от дивидендов и процентов.  20% по остальным доходам. |
| Источники уплаты | Доходы предприятия. |
| Льготы | Налог не взимается:  с дивидендов и доходов от долевого участия иностранных юридичес-ких лиц, а также с перечисленной прибыли филиалов иностранных юридических лиц, созданных на территории РФ при исполнении сог-лашения о разделе продукции. |
| Распределе-ние федераль-ный/ местный бюджеты | 100% в Федеральный бюджет. |
| Сроки уплаты | Одновременно с каждой выплатой полученного дохода. |

1. Анализ действующей системы налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России.

2.1. Эволюция налогоболождения предприятий с иностранынми инвестиицями.

Важный аспект деятельности предприятий с иностранными инвестициями – их отноешние с государственным бюджетом. Ждя первых совметсных предприятий, созданных в бывшкем СССР в конце 80-х годов, были установлены следующие платежи в бюджет: налог на приыбль, платежи за ресурсы, отчисления на социальное страхование некоторые другие. Однако это не означает, что не должна соблюдаться преемтсвенность в еналогообложении иностранных инвесторов.

Для этого проведем сравнительную харакьтеристику налогообложения прибыли (дохода) предприятий с иностранными инвестициями в России, странах СНГ и ближнего зарубежья.

Налоговая политика россии в отношении предприятий с ингстьранымми инвесмтициями должна проводится с учетом не только опыта стран с развитолй рыночной экономикой, но и сопроеделнных с ней госулаптств. Это становится актуальным в связи с наметившейся интеграцией экономик данных госудаоств и созданием в россии совметсных предпримятий и инвестициями из стран СНГ и других государств ближнего зарубежья, с одной строны, и развитием предприятий с иностранными инвестициями из россии в указанных государствах, с другой.

Анализ законодательства об иностранных инваестициях указанных государпств показывает, что налогообложение приьбыли предприятий с иностранными инвестициями в странах СНГ и других странах ближнего зарубежья осуществляется в основном на основе их нациоьнального законодательства. В некоторых из них не предусматривается каких-либо преференций для предприятий с иностранными инвестициями. К числу таких государств, в сачитности, относятся Азербайджан, Казвхстан, Узбекистан, Таджикистан, Туркменистан. В то же время в других государствах СНГ предприятиям с иностранными инвестициями предосталяюбтся значительныен льготы по уплате налога на прибыль. Рассмотри более подробно, как этьо трактуется законодательством отдельных стран СНГ.

Согласно Закону «Об иностранных инвестицияях на террпитории республики Беларусь» от 14 ноября 1991 года , с изменениями и дополнениями от 16 июня 1993, 12 марта 2000 года предприятиям с иностранными инвестициями предоставлены следующин налоговые льготы. В соотвествии со ст. 30 «Налоги и налоговые льготы», предприятия, в уставном фонде кототрых доля иностранного инвестора сосатвляет более 30%, и вся его выручка образуется за счет реализации услуг и продукции собственного производства, освобождаются от уплаты налога на прибыль в течение трех лет с момента обявления ими прибыли, включая первый прибыльный год. Если предприятия с инотсрнанными инвестициями производят особо важную для республики продукцию, то совет Министров Республики Беларусь вправе согласно устанвоелнному им списку уменьшить еще на срок до трехз лет ставки налога на прибыль на 50%.

В свободных экономических зонах предприятия, в уставном фонде которых доля иностранного инвестора составляет более 30%, и вся его выручка образуется за счет реализации услуг и продукции собственного проиводства, освобождаются от уплаты налогп на прибыль в течение трех лет с мосента обявления ими прибыли, включая первый прибыльный год. Если предприятия с иностранными инвестициями производят особо важную для республики продукцию, то правительство праве, согласно установленному им списку, уменьшить еще на срок до трех лет ставки налога на приыблит на 50%.

С 1999 года в Белоруссиис целью поощрения иностранных инвестиций создана свободная экономическая зона «Витебск» сроком на 30 лет, включающая в себя производственную экспотрную и таможенные зоны. Ее резиденты уплачивают налог на приыбль и доходы пос атвке 15% (соотвествующий республиканский налог – 25%) и НДС по ставке 10% (общереспубилканский – 20%).[[14]](#footnote-14)

Указом Президента Республики Беларусь № 93 в марте 1998 года создана сроком на 50 лет свободная экономическая зона “Гомель - Ратон”. Зона занимает площадь 4700 гектаров и включает в себя необходимую инфраструктуру, инженерные коммуникации, свободные производственные площади на территории действующих предприятий с высокоинтеллектуальным рабочим и техническим потенциалом. Одним из них является научно-производственное объединение “Ратон”.  
 Научно-производственное объединение “Ратон” разрабатывает и изготавливает специальное технологическое оборудование:  
-для производства печатных плат,  
-переработки сельскохозяйственной продукции ,  
-комплектующие изделия для авто-мото-вело транспорта,  
-отопительное и медицинское оборудование,  
-средства для радиосвязи,  
-мебель и мебельную фурнитуру.  
Предприятия объединения активно работаюь в экспортно-импортном поле бизнеса. Услугами технического потенциала объединения уже пользуется ряд фирм из Германии, Австрии, Чехии и России. Территория оборудована совеременной охранной сигнализацией.  
Особенности и преимущества работы в СЭЗ это действие льготного порядка налогообложения:   
налог на прибыль и доходы - 15% ( в целом по республике - 30 %),   
налог на добавленную стоимость - 10% (в целом по республике - 20%).  
Прибыль, полученная резидентами СЭЗ “Гомель-Ратон” за счет реализации продукции и услуг собственного производства, освобождается от налогообложения сроком на пять лет с момента ее объявления, включая первый прибыльный год. Прибыль, направленная резидентами СЭЗ на инвестиции в Республике Белорусь, не подлежит обложению налогом.  
Резиденты СЭЗ “Гомель-Ратон” платят только акцизы, экологический налог, подоходный налог с граждан, взносы на государственное социальное страхование, налог на землю, государственные пошлины и сборы.  
Другие налоги и сборы с резидентов СЭВ “Гомель-Ратон” не взимаются 50% всех налогов, уплачиваемых на территории зоны зачисляются в фонд СЭЗ “Гомель-Ратон”.  
В отношении инвестиции не допускаются такие принудительные меры, как национализация, реквизиция, конфискация либо аналогичные своему действию меры.  
Гарантии правительства изложены в законе “Об иностранных инвестициях на территории Республики Белорусь.  
При ввозе иностранных и отечественных товаров на территори. СЭЗ “Гомель-ратон” таможенные пошлины (за исключением сборов за таможенное оформление), налог на добавленную стоимость не взимаются. На товары (работы, услуги), произведенные на территории СЭЗ “Гомель-Ратон”, не устанавливаются квоты и не вводится лицензирование при вывозе их за пределы республики.  
Национальным банком Республики Белорусь для иностранных инвесторов вводятся финансовые гарантии вывоза доходов, полученных на территории СЭВ м льготный порядок валютных операций.

Закон Республики Армения «Об иностранных инвестициях» от 31 июля 1994 года льготы распространяет на предприятия с иностранными инвестициями, в которых эти инвестиции в момент учреждения составляли как минимум 30%.

Как сообщил на пресс-конференции 13 апреля 2001 года министр промышленности и торговли РА Карен Чшмаритян, проект был обсужден в правительстве и в настоящее время находится на согласовании в министерстве юстиции. "Закон об инвестициях обеспечит абсолютное равенство местных и иностранных инвесторов", - сообщил К.Чшмаритян. Он отметил, что министерство разработало также законы "Об экономической конкуренции", "Об антидемпинговых мероприятиях" и "О защищенности внутреннего рынка". В ближайшее время эти законы будут представлены в Национальное Собрание Армении. "Наличие нормального правового поля очень важный фактор для привлечения инвестиций", - сказал К.Чшмаритян.[[15]](#footnote-15)

Предприятие с иностранными инвестициями»- предприятие любой организационно-правовой категории, созданное в соответствии с законодательством Республики Армения, учредитель или участник которого является иностранным инвестором.

Иностранные инвесторы на территории Республики Армения могут осуществлять инвестиции:

а) в иностранной валюте, в валютных иных ценностях, в национальной валюте Республики Армения;   
б) движимым и недвижимым имуществом (строениями, зданиями, оборудованием и иными материальными ценностями) и любым связанным с ними имущественным правом;   
в) акциями, облигациями, иными ценными бумагами, установленными законодательством Республики Армения;   
г) в виде денежных требований и права требования исполнения обязательств, имеющего договорную ценность;   
д) в виде любого права на представляющую ценность интелектуальную собственность;   
е) в виде права на осуществление экономической деятельности, предусмотренной законодательством или договором Республики Армения, в том числе в виде права на разведку, добычу, переработку или эксплуатацию природных ресурсов;   
ж) в виде платных услуг;   
з) любыми видами инвестицийб не запрещенных законодательством Республики Армения;

Запрещение или ограничение установленных видов осуществления инвестиционной деятельности может иметь место только в порядке, установленном законодательством Республики Армения. Иностранные инвесторы имеют право осуществлять инвестиции в следующих формах:

а) путем создания предприятий, полностью принадлежащих иностранным инвесторам, а также отделений, филиалов и представительств, принадлежащих иностранным юридическим лицам, или путем приобретения действующих предприятий в собственность;   
б) путем учреждения юридических лиц Республики Армения, предприятий, не имеющих статуса юридического лица, или новых учреждений с участием граждан Республики Армения или путем преобретения доли в действующих предприятиях;   
в) путем приобретения в рамках законодательства Республики Армения акций, облигаций и иных установленных законодательством Республики Армения ценных бумаг;   
г) путем самостоятельного приобретения или приобретения с участием юридических лиц Республики Армения или предприятий, не имеющих статуса юридического лица, а также грждан Республики Армения права землепользования и концессий по использованию природных ресурсов на территории Республики Армения;   
д) путем приобретения иных имущественных прав;   
е) в иных формах, не запрещенных законодательством Республики Армения, в частности на основании договоров, заключенных с юридическими лицами Республики Армении или с предприятиями, не имеющими статуса юридического лица, а также с гражданами Республики Армения.

Запрещение или ограничение установленных форм осуществления иностранных инвестиций может иметь место только к порядке, установленном законодательством Республики Армения. В Армении более 8-vb лет действует закон "Об иностранных инвестициях", однако несмотря на благоприятные условия для вложения средств в республику ожидаемый инвестиционный бум так и не произошел. Вновь созданный совет призван вплотную заняться этой проблемой.

Закон Кыргызской Республики «Об иностранных инвестициях в Кырзызской Республике» от 28 мая 1991 с изменениями и дополнениями от 28 мая 1993 и 1999 года представляет иностранным инвестиорам следующие налоговые льготы: освобождаются от налога на прибыль предприятия с иностраннымиинвестициями и доходы от совместной деятельносчти (с участием иностранных инвесторов), если оплата долей в предприятиях или целевых вкладах произвелены иностранными инвесторами в свободно конвертируемой валюте, оборуждованием, сырьем и их размер сосотавляет не менее 30% уставного фонда предприятий или общей суммы, предназначенной для ведения совместной деятельности, или в совокупности не менее 51% акций. По истечении налоговых каникул, т.е. сроков полного освобожения от уплаты налогов, ставки налога на прибыль снижаются: на 50% на часть прибыли, реинвестируемой в кыргызской Республике, на 25%, если не менее 50% производимлой продукции или услуг экспортируется; неа 25%, если не менее 50% продукции производится от импортного сырья или компонентов; на 215%, если не менее 20% прибыли расходуется на профессиональное обучение.

Аналогтичные программы предусмотрены в законодательствеРеспублики молодовы, Туркменистана, Украины, В Литовской Республике. Таким образом, анализ законодательства об иностранных инвестициях старнСНГ и других государств ближнего зарубежья показывает:

1. наличие существенных льгот для предприятий с иностранными инвестицями
2. налоговые льготы ориентированы на сущесмтвенное увеличение вклада иностранного инвестора не только поудельному весу в уставном капиатле, но и по сумме
3. налоговые льготы предоставляются только тем предприятиям с иностранными инвестициями, которые функционируют в приоритетных отраслях экономики или выпускают нужную для ресспублики продукцию

Кроме того, законодеательством ряда стран СНГ предусмотрены определенные гарантии от изменения законодательства («дедушкина оговорка»), существенно затрагивающего интересы иностранных инвесторов.

Вкладывая капиатлы, иногстранный инвестор хочет иметь гарантию, что условия инвестирования не изменятся в дальнейшем, и что возможные изменения в налоговом законоадетлсьве не ухудшат финансовые результаты его деяткельности и не уменьшат доходы, на которые он рассчитывал. Мировая практика создания благоприятного инвестиционного климата свидетельствует о том, что необходимо обеспечить инвестору гарантии в случае принятия в стране законодательства, ухудшающего условия инвестирования.

# Заключение

На основе проведенного исследования налогообложения коммерческих организаций с иностранными инвестициями в России и странах Ближнего и Дальнего зарубежья автором следаны следующие выводы и предложения.

Налогообложение коммерческих организаций с инсотарнными инвестициями в России должно осуществляться на основе медлународных правил и принципов, но с учетом российской специфики. Медлународная апрактика свидететсльвует, что в государствах с развитой рыночнйоо экономикой налогообложение таких предприятий осуществляется на основе внутиреннего законодательсва без каких-либо привилегий.ю россия, следует примеру развитых стран мира. Однако эти примерно равные налоговые ставки накладываются на абсолютно разные экономические условия. Во-первых, применяемые на западе налоговые ставки применяются в условиях стабильного роста производства. Россия, наоборот, переживает спад в производстве и нуждается в стимулирующем воздействии налогов. Во-вторых, Россия не являетсмя страной, способной выступать на равных условиях с развитыми странами. По многим товарным позициям она выходит на уже «занятые» рынки. К тому же Россия практически не имеет прямых капиталовложений, ориентированных на поддержку ее экспотра в страны дальнего зарубежья.

Россия является страной с переходной экономикой, поэтому ей необходимо использовать опыт не только государств с развитой рыночной экономикой, но и стран со сходной эономической ситуацией: государств всоточной европы, СНГ и Балтии. Налогообложенпе ингстранных инвесторров в этих странах, хотя в основном и регулируется национальными законами, но поскольку эти страны испытывают недостаток капиатала для развития, то они устанавливают для предприятий с иностранными инвестициями более льготный режим налогообложения.

За счет снижения ставки налога на прибыль и прочихт привилегий в этих странах создается дополнительный стимул для привлеения иностранных инвестиций. Стреди налоговых преференций наиболее распространенной льготой является предомставление предприятиям с иностранными инвестиями налоговыхканикул, гарантий от неблагоприятного изменения налогового законодательства и т.п. эти меры актуальны и для россии.

Россия относится к числу государств с высоким уровнем налогообложения. Анализ показал существенные различия в уровне стандартных ставок НДС в России и странах Организации экономического сотрудничества и развития. Наиболее высокие ставки НДС применяются в Дании – 25%, Исландии – 24,5%, Норвегии – 23%, Франции – 20,6%, наиболее низкие – в Канаде – 7%, Швейцарии – 6,5%, Японии – 5%. Однако большинство стран данного сообщества стандарстная ставка НДС равна 16 – 17 %, в то время как в России – 20%. В России экономические трудности и сбалансированность бюджета не позволяют понизить уровень налогообложения по косвенным налогам. Врезультате инвестиционный климат в россии менее благоприятный, чем в других странах.

Анализ становления и развиттия налогообложения предприятий с иностранными инвестициями в России показал, что в начальный период рыночных преобразований в нашей стране зарубежным инвесторам предоставлялись широкие налоговые льготы (налоговые каникулы, снижение при определенных условиях налоговых ставок и др.). они использовались как стимул для привлечения иностранного инвесторав сроздании и раз\витии предприятий с их участием. Однако затем большинство льгот было отменено. Нестабильность налогооблождения предприятий с иностарнынми инвестициями была, в частности. Обусловлена тем, что до 1999 года в российском законодательстве об иностранных инвестициях не были предусмотерны гарантии инсотарнным инвесторам от неблагоприятного изменения налогов. Закон «Об иностранных инвестициях» от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ впервые утснанвливает такую гарантию сроком на семь лет и более. Это соотвествует межджународным нормам, направлено на создание более благоприятного гналогвого режима и призвано сыграть положительную роль в привлечении иностранных инвестиций.

Согласно Закону, важнейшей льготой для предприятий с иностранными инвестициями реального сектора эеономики является государственая гарантия, заключающаяся в налоговом иммунитете предприятий, в уставных капиталах которых иностранным инвестороам принадлежит более 25% и осуществляющим приоритетные инвестиционные проекты (независимо от доли), от неблагоприятного изменения законодательства РФ. Исключение составляют таможенные пошлины, НДС, акцизы и отчисления в Пенсионный Фонд. При этом, к чмислу приоритетных отнесены проекты с суммарным объемом иностранныхи инвестиций не менее 1 млрд. рублей. Между тем ничего не говоиртся ни о приоритетных отраслях экономики, ни о принципах их определения. По нашему мнению, такие вопросы должны решатьмся не на Правитьельтственном уровне, а на Федероальном. Приоритет следует отдавать приедприятиям, производящим товары, не выпускающиеся в России, использующим отечественное сырье и материалы, ноыые технологии.

Обращает на себя внимание также срок дейтсивя стабилизационной оговорки – в течение срока окупаемости, но не облее 7 лет с начала финансирования приоритетного инвестиционного проекта. Для инвестроров реального сектора указанный 7-летний срок может быть продлен. По нашему мнению, льготный период долженибыть ограничен для всех инвесторов семилетним периодом. Иначе отдельным инвеситорам и приедприятиям по существу устанавлмивается индивидуальный режим налогообложения прибыли и других прямых надлогов на неопределенный срок, что означает создание для них привилегированного режима и неравных условий конкуренции с другими отечествеными предприятиями.

В течение ряда лет в России проводилась политика по поощрению предприятий с инсотарнными инвестициями сферы материального производства с долей инсотарнных инвесторов в утснавом капиатле свыше 30%. Одкако затем такие предприятия оказались в худшем положении.

Приедоставлвение налоговых льгот при ввозе капиатьал должно сочетаться с контролем за его незаконным вывозом, целевым использованием устанвого фонда. Анализ показывает, что нередко средства устанвого капиатал используются на текущие хозяйтсвенныемнужды, втом числе на оплдату труда, а вывезенный капиатал превышает ввоз. Целесообразнорт принять закон об уставном капиале, регламентировать не только порядок его формирования, но и использования, в том числе вкладлов иностранных инвесторов. Отсутствие этих норм отрицательно сказывается на налогообложенити, затрудняет применение в россиии практики стимулирования предприятий с инсотарннымии невтсициями через использование налоговыхз лльгот. При нарушении условий, являющихся основанием предосталвения льгот, налоги должны взыскиваться в полной сумме с уплатой процентам пос атвам, установленным Банком России. На период «налоговых каникул» целесоробразно устанавливать ограничения для вывоза капиаьла участниками указанных предприятий.

Для иностранногои нвестора важны не только спеиальные льготы, но и общий налоговый климат России. Система налогообложения должна быть привлекатальной как для иностраннных, так и для отечественных инветров.это во многом завивит от окуа\паемости средств инсотранных инвестров, вложенных в создание и развития предприятия с их участием, первостпепенное значение для инх имеет возможность получения максимальновозможной прибыли и порядок ее налогооблождения.

Расширение сферы внешнеэкономического и внешнеторгового сотрудничества России с зарубежными странами, использование в этой сфере новых рычагов и стиму-лов рыночного характера ставит перед участниками международных отношений ряд проблем. Эти проблемы касаются поиска способов адаптации России к новым услови-ям международных отношений, путей создания выгодных обеим сторонам форм ее сотрудничества с зарубежными странами, а также выработки рыночных форм контро-ля за коммерческой деятельностью зарубежных фирм на российской территории, за продвижением товаропотоков, денежных средств через границу РФ.

Одной из проблем международного экономического сотрудничества является выработка механизма налогового регулирования стоимостных результатов деятель-ности инофирм и предприятий с иностранными инвестициями в России, согласующе-гося с нормами международного права. Составной частью такого механизма является взимание налога на прибыль и доходы иностранных юридических лиц, а также пред-приятий с иностранными инвестициями.

Налоговый режим зависит от правового статуса иностранного плательщика на территории РФ. В настоящее время налогообложение стоимостных результатов дея-тельности инофирм и предприятий с иностранными инвестициями регламентируется положениями Инструкции ГНС РФ от 16 июня 1995г. №34 ''О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц''. Налогоплательщиками в России являются иностранные фирмы и граждане – нерезиденты, уплачивающие налог в двух случаях. Во-первых, когда они извлекают доходы на нашей территории без образова-ния постоянного представительства, а во-вторых, когда они действуют через свое постоянное представительство. Некоторые нюансы имеет налоговый режим в отно-шении результатов от коммерческой деятельности, осуществляемой через посредни-ка. В этом случае налоговое бремя в России несет сам посредник.

Широкое распространение в России практики привлечения инофирм к строительным работам обусловило необходимость отразить в законе их отношения с налоговыми администрациями в России.

Постоянные представительства, через которые ведет свою деятельность ино-странная фирма, сами по себе не являются налогоплательщиками, поскольку они – не юридические лица. Однако руководители таких представительств несут полную от-ветственность по отчетности перед налоговыми органами за деятельность, осущест-вляемую самим иностранным юридическим лицом через постоянные представитель-ства. Иностранное юридическое лицо рассматривается как имеющее постоянное представительство в случае, если оно осуществляет предпринимательскую деятель-ность в РФ через российскую организацию или физическое лицо, которые на основа-нии договорных отношений с иностранным юридическим лицом представляют его интересы в РФ, действуют от его имени и имеют полномочия заключать контракты от имени данного юридического лица или оговаривать существенные условия контрак-тов. Непосредственным налогоплательщиком является сама иностранная компания, регистрирующая на территории РФ свое представительство.

Термин '' постоянное представительство'' применяется только для определения налогвого статуса иностранного юридического лица и не имеет организационно-пра-вового значения. Дочерние компании инофирм рассматриваются как независимые юридические лица и, следовательно, являются самостоятельными налогоплательщи-ками.

При расчетах налогооблагаемой прибыли (дохода) постоянные представитель-ства иностранных юридических лиц, осуществляющих свою финансово-хозяйствен-ную деятельность через постоянные представительства на территории РФ, основы-ваются на нормах ведения учетно-расчетных операций, предусмотренных Законом РФ от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ ''О бухгалтерском учете'' и требованиями Положе-ний о бухгалтерском учете и отчетности в РФ (ПБУ 1/94 – ПБУ 6/97).

Годовая бухгалтерская отчетность иностранных юридических лиц подвергается проверкам (не реже одного раза в год) со стороны органов государственного финан-сового контроля (Счетная палата, ЦБ РФ, МФ РФ, ГНС РФ и другие) и органов неза-висимого аудита.

С 1 мая 1995 г. были внесены коррективы в налоговые отношения и для пред-приятий с иностранными инвестициями. Они были лишены значительной льготы по уплате налога на прибыль в виде уплаты этого налога один раз в год до 25 марта года, следующего за отчетным. Наличие этой льготы давало предприятиям с иностранными инвестициями значительные преимущества перед другими предприятиями, уплачи-вающими налог на прибыль ежеквартально и теряющими доходы из-за инфляцион-ного обесценения рубля. Для иностранных юридических лиц ранее действовавший порядок уплаты налога остался неизменным – один раз в год.

Иностранные юридические лица и предприятия с иностранными инвестициями являются плательщиками не только налога на прибыль (доход), но и других налогов в соответствии с налоговым законодательством РФ.

Практика налогообложения иностранных компаний позволила выявить не толь-ко недостатки российского налогового законодательства, препятствующие притоку зарубежных инвестиций, но и ряд других, позволяющих уклоняться от уплаты нало-гов в России. Так, на протяжении длительного времени в законодательных и норма-тивных актах не был четко установлен порядок постановки иностранных юридичес-ких лиц на налоговый учет. Особенно это касалось фирм, не имеющих в России пос-тоянных представительств. Лицензии иностранным компаниям на лицензируемые ви-ды деятельности, например на строительство, выдавались различными российскими министерствами и ведомствами без проверки постановки на налоговый учет. Порой иностранцам давались совершенно беспочвенные и нереальные обещания освободить их от налогообложения или предоставить им налоговые льготы сверх установленных законом. Льготы, законодательно определенные предприятиям с иностранными ин-вестициями, то вводились, то отменялись, то устанавливались вновь, вводя в заблуж-дение предпринимателей или давая им оправдательные мотивы при установлении фактов неуплаты налогов.

1. «Российская газета», 25.06.2001, № 118, с.6 [↑](#footnote-ref-1)
2. www.yurist.com [↑](#footnote-ref-2)
3. www.aton.ru [↑](#footnote-ref-3)
4. Jeffey Owens «Taxation Experience worldwide and its applicability in Russia» OECD Tax Database. P.14 [↑](#footnote-ref-4)
5. www.aton.ru [↑](#footnote-ref-5)
6. Соломина М.П. «Налоговое регулирование деятельности иностранного капитала в развивающихся странах». «Финансы». 2000г, № 4 [↑](#footnote-ref-6)
7. Зотов Г.М. «Регулирование иностранных инвестиций в развивающихся странах». «Внешнеэкономический бюллетень». 2000, № 12 [↑](#footnote-ref-7)
8. Симонова Л.Н. «Регулирование иностранных инвестиций в Чили». «Латинская Америка». М., 2001 г., № 5 [↑](#footnote-ref-8)
9. БИКИ.№ 126, 23 октября 2001 года. С.1-2 [↑](#footnote-ref-9)
10. Овчинников В. «Магнит для инвестиций». Российская газета. 22.08.2001 [↑](#footnote-ref-10)
11. БИКИ № 130, 2 ноября 2001. с.16 [↑](#footnote-ref-11)
12. БИКИ № 105, 9 сентября 2001г, с.16 [↑](#footnote-ref-12)
13. Журнал «Бизнес и инвестирование». Февраль 2001 года. С 16-17 [↑](#footnote-ref-13)
14. БИКИ.№ 113, 28 декабря 2000 года. [↑](#footnote-ref-14)
15. www.innov.ru [↑](#footnote-ref-15)