**I. Налогообложение прибыли и доходов иностранных представительств на территории РФ**

В соответствии с Законом РФ от 27.12.91 г. №2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" плательщиками налога на прибыль и отдельные виды доходов являются в том числе компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, которые осуществляют предпринимательскую деятельность в РФ через постоянные представительства, а также иностранные юридические лица, получающие в РФ доходы, не связанные с деятельностью через постоянное представительство, но подлежащие налогообложению у источника выплаты.

Как указывалось, налогообложение иностранных юридических лиц в РФ производится с учетом ратифицированных международных договоров СССР или РФ с иностранными государствами. Если в соответствии с такими соглашениями деятельность иностранного юридического лица на территории РФ не приводит к образованию постоянного представительства, то полученная от такой деятельности прибыль не подлежит налогообложению в РФ и может облагаться налогом только в государстве по законодательству которого иностранное юридическое лицо подлежит в нем налогообложению. Последнее не означает, что всякие извлекаемые на территории РФ иностранными юридическими лицами доходы, в случае отсутствия деятельности через постоянное представительство, не подлежат налогообложению. Так, доходы иностранных юридических лиц, получаемые из источников, находящихся на территории РФ, подлежат обложению налогом на доходы у источника выплаты. И опять-таки какие доходы подлежат налогообложению, а какие нет определяется соответствующим соглашением или конвенцией об устранении двойного налогообложения, а при их отсутствии Инструкцией №34. При этом независимо от порядка налогообложения, для целей налогообложения факт наличия или отсутствия разрешения на открытие деятельности представительств иностранных юридических лиц в РФ (аккредитации), как не влияющий на возникновение налоговых обязательств, значения не имеет.

В начале мне хотелось бы рассмотреть порядок налогообложения иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство.

**1. Налог на прибыль**

# 1.1. Общие положения

Объектом налогообложения по налогу на прибыль согласно ст.2 Закона "О налоге на прибыль" является валовая прибыль, представляющая собой сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Прибыль постоянного представительства, подлежащая налогообложению, определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов, других доходов и затратами, непосредственно связанными с осуществлением деятельности иностранного юридического лица в РФ, включая управленческие и общеадминистративные расходы, понесенные как на территории РФ, так, в отдельных случаях, и за границей.

Доходы, полученные от казино, иных игорных домов (мест) и другого игорного бизнеса, видеосалонов, от проката видео- и аудиокассет и записи на них, определяемые в виде разницы между выручкой и расходами, связанными с получением этих доходов, облагаются налогом по ставкам, установленным законодательством для зачисления указанного налога в соответствующие бюджеты и не учитываются для целей исчисления налога на прибыль.

Доходы в иностранной валюте подлежат налогообложению по совокупности с выручкой, полученной в рублях. При этом доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ, действовавшему на день определения предприятием выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Состав затрат и перечень внереализационных доходов и расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, определяется в том же порядке, что и для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, и установлен Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным постановлением Правительства РФ от 05.08.92 г. №552 (далее Положение о составе затрат).

**1.2. Особенности определения налогооблагаемой прибыли**

Не смотря на кажущуюся простоту определения объекта налогообложения по налогу на прибыль, существуют многочисленные случаи, при которых валовая прибыль, отраженная в бухгалтерском учете, не совпадает с ее величиной, принимаемой для налогообложения.

Исчисление налогооблагаемой прибыли даже для российских предприятий и организаций представляет не всегда простую задачу. Поэтому с учетом того, что этот процесс для иностранных юридических лиц регламентируется Инструкцией №34 во многом устаревшей и менее содержательной по сравнению с Инструкцией №37, изданной для российских налогоплательщиков, в данном разделе я постаралась рассмотреть наиболее часто встречающиеся особенности при определении налогооблагаемой прибыли постоянного представительства.

1. Амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов согласно пп."х" п.2 Положения о составе затрат производится по нормам, утвержденным в установленном порядке.

Для российских юридических лиц таким установленным порядком являлся до 1 января 1998 г. учет амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов по Единым нормам амортизационных отчислений, утвержденных Постановлением Совмина СССР № 1072 от 22.10.90 г. Иностранным юридическим лицам в соответствии с п.3.3 Инструкцией №38 разрешено начислять амортизацию на принадлежащее им имущество (включая основные средства, нематериальные активы и МБП) по законодательству страны постоянного местопребывания с учетом установленных инструкцией ограничений.

Однако, такой порядок определения сумм начисленной амортизации иностранными юридическими лицами фактически установлен только для определения налогооблагаемой базы по налогу на имущество. При расчете же прибыли, подлежащей налогообложению, и заполнении налоговых деклараций вплоть до 1997 г. включительно, амортизационные отчисления следовало учитывать исходя из российских норм, установленных Постановлением №1072.

Применение российских норм для исчисления амортизации имущества иностранных юридических лиц подтверждается в Письме Госналогслужбы РФ от 11 марта 1996 г. N НП-6-06/164 "О методических рекомендациях по заполнению налоговой декларации иностранного юридического лица". В нем, в частности, указано, что при заполнении строки W "Начисленная амортизация", входящей в постатейную расшифровку затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), учитываемых при налогообложении прибыли, указывается начисленная амортизация основных производственных фондов, принадлежащих представительству, рассчитанных исходя из их первоначальной стоимости и российских норм амортизационных отчислений.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), согласно этому же письму начисляются по нормам, рассчитываемым представительством исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности предприятия). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности представительства), что полностью соответствует . пп."ц" п.2 Положения о составе затрат.

2. В соответствии с изменениями, внесенными 10 января 1997 года в Закон о налоге на прибыль и вступившими в силу с 20.01.97 г., в состав внереализационных доходов и расходов, подлежащих налогообложению были включены курсовые разницы по валютным счетам и по операциям, совершаемым в иностранной валюте. Поэтому для достоверного определения налогооблагаемой прибыли представительствам следует более внимательно отнестись к осуществляемым валютным операциям и точно фиксировать дату их совершения.

3. Хотя определение курсовых разниц обычно не вызывает трудностей существует особенность, касающаяся только иностранных юридических лиц. Инструкцией №38, для иностранных юридических лиц, имеющих имущество на территории РФ, приобретенное за иностранную валюту, установлено обязательство по ведению первичного учета данного имущества в валюте приобретения. Стоимостная оценка имущества, учитываемого в иностранной валюте, должна производиться ежеквартально путем пересчета его валютной стоимости в рубли по курсу Банка России, действующему на последний календарный день квартала.

Таким образом, возникающая разница между рублевой оценкой указанного имущества на дату составления бухгалтерской отчетности (налоговой декларации) за отчетный период и рублевой оценкой этого имущества исчисленной по курсу на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период формально может быть отнесена к курсовым разницам с включением ее в состав внереализационных доходов (т.к. курс рубля к иностранным валютам обычно снижается). Положением по бухгалтерскому учету об учете имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте, установлено, что для отражения в бухгалтерском учете стоимость основных средств, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, производственных запасов, товаров, капиталов и некоторых других активов и пассивов принимается в оценке в рублях по курсу Банка России, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, и пересчету после принятия этого имущества к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не подлежит.

Несмотря на то, что названное Положение, как отмечалось, применятся только для российских юридических лиц, включение в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль только иностранными юридическими лицами курсовых разниц, возникающих в результате пересчета стоимости имущества, приобретенного за иностранную валюту, будет необоснованным, в силу дискриминационного характера таких операций.

Возникающая же разница, скорее всего, в случае получения такого имущества от головного офиса, должна относиться на увеличение рублевого эквивалента суммы задолженности представительства перед ним и отражаться по дебету счетов учета имущества в корреспонденцией со счетом учета взаиморасчетов с головным офисом, а в других случаях на увеличение пассивов, учитываемых на счету, аналогичному счету 87 "Добавочный капитал", применяемому российскими предприятиями, в частности, для отражения прироста стоимости внеоборотных активов.

4. В российском бизнесе достаточно распространены случаи выражения договорных сумм в первичных документах (накладных, счетах и т.п.) и в самих договорах в иностранной валюте или условных денежных единицах (экю, "специальных правах заимствования" и др.), с дальнейшим или предварительным осуществлением расчетов по возникшим денежным обязательствам в рублях в суммах, определяемых путем пересчета по официальному или иному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлена законом или соглашением сторон.

В результате таких операций возникают так называемые "суммовые разницы", т.е. разницы между рублевой оценкой соответствующего имущества или обязательств, стоимость которых выражена в первичных документах в иностранной валюте или условных денежных единицах, исчисленной по курсу Банка России, ММВБ или иному курсу по договоренности сторон на дату осуществления расчета (платежа) и рублевой оценкой этих имуществ и обязательств, исчисленной по соответствующему курсу на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

В зависимости от характера расчетов и изменения курса рубля по отношению к иностранным валютам суммовые разницы могут быть как и курсовые положительными и отрицательными.

По своему экономическому содержанию суммовые разницы сходны с курсовыми и поэтому должны учитываться наряду с последними в составе внереализационных доходов и расходов.

Но в отличии от курсовых положительные суммовые разницы как и первые включаются в состав налогооблагаемой прибыли, а отрицательные ее не уменьшают, в силу отсутствия их в составе перечисленных в п.15 Положения о составе затрат внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

5. Многие представительства забывают об особенности включения в состав затрат отдельных видов расходов, которые в соответствии с Положением о составе затрат для целей налогообложения подлежат нормированию. К таким расходам относятся: затраты на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров, командировочные расходы (суточные и оплата проживания), представительские расходы, затраты на содержание служебного автотранспорта, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, а также затраты по оплате процентов по полученным кредитам банков. Указанные расходы для целей налогообложения принимаются в пределах норм установленных законодательством, в частности, Письмом Минфина РФ от 06.10.92 г. №94 "Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок их применения". Согласно пп."с" п.2 Положения о составе затрат, затраты по оплате процентов по просроченным кредитам не уменьшают налогооблагаемую прибыль, а по оплате процентов банков принимаются в пределах учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях), или в размерах, не превышающих 15 процентов годовых (по кредитам, полученным в свободно конвертируемой валюте).

6. В соответствии с п.4 ст.2 Закона о налоге на прибыль при определении прибыли от реализации основных фондов и иного имущества для целей налогообложения первоначальная или остаточная стоимостью этих фондов и имущества, подлежит увеличению на индекс инфляции. Указанное положение в законе существовало с момента введения его в действие , т.е. с 1 января 1992 года, но до выхода Постановление Правительства РФ от 21 марта 1996 г. N 315 "Об утверждении порядка исчисления индекса инфляции, применяемого для индексации стоимости основных фондов и иного имущества предприятий при их реализации в целях определения налогооблагаемой прибыли" фактически бездействовало и поэтому, по-видимому, вообще не нашло отражения в Инструкции №34.

Для индексации стоимости реализуемого имущества применяется индекс-дефлятор, устанавливаемый в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 21.03.96 г. №315 Госкомстатом РФ и публикуемый им ежеквартально 20-го числа следующего за отчетным кварталом месяца.

Как было в дальнейшем разъяснено налоговыми органами, а затем нормативно закреплено в Инструкции Госналогслужбы РФ от 10 августа 1995 г. №37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций", под иным имуществом, подлежащем индексации при его реализации следует понимать сырье, материалы, топливо и т.п. ценности, а также малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Стоимость иного имущества в виде ценных бумаг, валюты, нематериальных активов и другого имущества при реализации индексации не подлежит.

Индекс-дефлятор не применяется и в тех случаях, когда продажная цена основных фондов и иного имущества ниже или равна их остаточной (первоначальной) стоимости на момент реализации.

Важно также не забывать, что убыток, полученный от реализации как индексируемого, так и не подлежащего индексации имущества, в том числе иностранной валюты, не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Сказанное, конечно, не распространяется на убыток, полученный от реализации продукции (работ, услуг), с учетом изложенного в следующем пункте.

7. Необходимо отметить немаловажный факт отсутствия в Инструкции №34 целого раздела, посвященного специальным правилам определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) при исчислении налогооблагаемой прибыли. На основании п.5 ст.2 Закона о налоге на прибыль специальные правила должны применяться для целей налогообложения в случаях реализации продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости, а также обмена ею или передаче безвозмездно. Причина по которой в инструкцию не включена регламентация такого важнейшего и часто встречающегося в процессе реализации продукции (работ, услуг) момента необъяснима, тем более, что случаи с применением специальных правил вызывают многочисленные споры между налогоплательщиками и налоговыми органами и не имеют достаточно четкого толкования в Законе о налоге на прибыль.

К сожалению отсутствуют и официальные разъяснения по этому поводу компетентных органов.

Однако, отсутствие специальных правил определения облагаемого оборота в Инструкции №34 не означает их неприменение в отношении иностранных юридических лиц, так как основные положения этих правил заложены в более высоком по рангу документе, а именно в п.5 ст.2 Закона о налоге на прибыль.

Не стоит подробно рассматривать все случаи, скажем лишь в общем, что при реализации продукции (работ, услуг) по ценам не выше фактической себестоимости для целей исчисления налога на прибыль принимается рыночная цена на аналогичную продукцию, сложившаяся на момент реализации, а при обмене продукцией (работами, услугами) либо ее передачи безвозмездно выручка для целей налогообложения определяется исходя их средней цены реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг), рассчитанной за месяц, в котором осуществлялась указанная сделка, а в случае отсутствия реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг) за месяц - исходя из цены ее последней реализации, но во всех случаях не ниже фактической себестоимости.

Подробно такие случаи описаны в п.2.5 Инструкции Госналогслужбы РФ от 10 августа 1995 г. №37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций", к которой следует обращаться при определении налогооблагаемой прибыли от вышеперечисленных видов реализации продукции (работ, услуг).

8. При определении прибыли, подлежащей налогообложению, согласно п.4.7 Инструкции №34, не учитываются также произведенные постоянным представительством расходы на содержание любых подразделений иностранного юридического лица, не находящихся на территории РФ, включая подразделения головного офиса. В данном налоговом положении можно заметить некоторое противоречие пп."и" п.2 Положения о составе затрат, согласно которому разрешено относить на себестоимость продукции затраты, связанные с управлением производством, включающие в себя расходы, связанные с содержанием работников аппарата управления организации и его структурных подразделений. При этом, и сама формулировка инструктивного положения кажется нелогичной с гражданско-правовой точки зрения. Постоянное представительство не является самостоятельным юридическим лицом и указанные расходы фактически производятся в рамках одного юридического лица, так как представительство вне зависимости от того является оно постоянным или нет остается его структурным подразделением, и финансирует не стороннюю организацию, а несет расходы, связанные с управлением внутри одного юридического лица.

Однако данная налоговая норма основывается не на внутреннем законодательстве, а на международном стандарте, отраженном в ст.3 Закона о налоге на прибыль, п.4.3 и 4.8 Инструкции №34, согласно которому для налогообложения учитываются только затраты непосредственно связанные с осуществлением деятельности иностранного юридического лица на территории РФ. Такого рода расходы, произведенные иностранными юридическими лицами, нельзя прямо связать с извлечением доходов на территории РФ и они должны учитываться при определении прибыли в месте их непосредственного возникновения. Поэтому указанные расходы не участвуют при расчете налога на прибыль в РФ и их следует относить на счет учета взаиморасчетов с головным офисом.

Сказанное не означает, что в состав затрат, учитываемых при налогообложении, постоянного представительства, нельзя включать, например, расходы по служебным командировкам за пределы РФ, затраты на обучение за границей РФ российских сотрудников представительства, расходы на заработную плату иностранных сотрудников представительства и другие расходы понесенные в РФ и оплаченные головным офисом иностранного юридического лица. Издержки понесенные головным офисом и распределенные постоянному представительству включаются в состав затрат в момент их фактической передачи и дебетуются у представительства по счету издержек с одновременным кредитованием счета головного офиса. Однако для обоснованного включения в себестоимость названных расходов, как в прочем и любых других, необходимо следить за их документальным подтверждением, о чем часто забывают в представительствах.

9. При определении налогооблагаемой прибыли иностранным юридическим лицам следует также учитывать, что согласно пп."а" ст.3 Закона о налоге на прибыль налогообложению подлежит только та часть прибыли, которая получена в связи с деятельностью в РФ. Данная норма основана также на международном стандарте и обычно более конкретизирована в международных соглашениях (конвенциях). Смысл ее заключается в том, что если иностранное юридическое лицо одного государства осуществляет деятельность в другом государстве через расположенное в нем постоянное представительство, то к этому постоянному представительству относится только та прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно осуществляло такую же или аналогичную деятельность при таких же условиях, будучи самостоятельным предприятием и полностью независимым от предприятия, постоянным представительством которого оно является. Т.е. прибыль иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность на территории РФ, может облагаться налогом в РФ только в той части, которая может быть отнесена в соответствии с изложенным принципом обособленности к данному постоянному представительству.

Таким образом, для целей налогообложения в РФ не учитывается прибыль, полученная иностранным юридическим лицом по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени данного иностранного юридического лица и связанным с закупкой продукции (работ, услуг) в РФ, а также товарообменом и операциями по экспорту в РФ продукции (работ, услуг), при которых юридическое лицо по законодательству РФ становится собственником продукции (работ, услуг) до пересечения ею государственной границы РФ.

10. Означает ли сказанное в предыдущем пункте и то, что денежные и иные средства, передаваемые головным офисом своему представительству в России, на покрытие его расходов, в силу того, что они не могут квалифицироваться как прибыль иностранного юридического лица, полученная в связи с деятельностью в РФ, не подлежат налогообложению в составе внереализационных расходов на основании п.6 ст.2 Закона о налоге на прибыль, как безвозмездно полученные от других предприятий?

Интересно, что Инструкция №34 в отличии от действующей до нее Инструкции №20, Закона о налоге на прибыль и Инструкции ГНС РФ от 10.08.95 г. №37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций", регулирующей налоговые отношения для российский налогоплательщиков, вообще не содержит среди перечня других доходов постоянного представительства упоминаний о безвозмездно полученных средствах.

Если деятельность иностранного юридического лица в РФ не приводит к образованию постоянного представительства, то полученные представительством средства от головного офиса без сомнения не будут облагаться налогом на прибыль, в следствии отсутствия обязательства по его исчислению и уплате.

В противном случае для ответа на вопрос нужно определить происходит ли передача средств в рамках одного налогоплательщика или нет.

Филиалы, представительства и другие обособленные подразделения российских предприятий и организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий) счет, являясь согласно пп."в" п.1 ст.1 Закона о налоге на прибыль самостоятельными плательщиками налога на прибыль обязаны включать суммы средств, а также стоимость имущества, безвозмездно полученные от других предприятий в состав налогооблагаемой прибыли, независимо от источника финансирования.

Иностранное представительство как организационно-правовая единица не является самостоятельным плательщиком налога на прибыль. Плательщиками, как указывалось, являются иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство. Поэтому материнская компания, передавая средства на содержание своего представительства, осуществляет фактически передачу в рамках одного налогоплательщика.

Кроме того, передаваемые активы, подлежащие оценке, учитываются согласно п.3.1.7 Инструкции №34 постоянным представительством по их стоимости у головного офиса на момент передачи с учетом фактически произведенных затрат по транспортировке, установке, таможенных платежей и других затрат. Т.е. не создается скрытой разницы между стоимостью оприходования данных активов в постоянном представительстве и их стоимостью у головного офиса, которая могла бы быть неучтена при определении прибыли от реализации таких активов на территории РФ.

И наконец, действительно получаемые представительством средства и другие активы непосредственно не связаны с результатами деятельностью иностранного юридического лица на территории РФ.

Таким образом, указанные средства и стоимость имущества не подлежат включению в состав внереализационных доходов и не облагаются налогом на прибыль. Полученные представительством такие денежные средства и имущество отражаются по дебету соответствующих счетов учета в корреспонденции со счетом учета расчетов с головным офисом.

11. Особенность, о которой будет идти речь в данном пункте, касается только представительств, принявших метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения по мере оплаты отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Отражение операций по реализации в учете в соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности в настоящее время всегда производится по моменту перехода права собственности. При сегодняшнем состояние российской экономики и кризисе неплатежей для налогообложения целесообразно принимать вариант исчисления налогов по моменту оплаты.

Однако в этом случае прибыль, отраженная в бухгалтерском учете и определяемая по моменту перехода права собственности, будет отличаться от прибыли, принимаемой для налогообложения, вследствие наличия остатков на конец отчетного периода отгруженной (выполненных, оказанных), но неоплаченной продукции (работ, услуг), что соответственно требует ведения двойного учета выручки и затрат: одного для целей бухгалтерского учета, другого для налогообложения.

Для исчисления налогооблагаемой прибыли бухгалтерская выручка должна корректируется на сумму неполученных денежных средств за отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Так как прибыль в общем случае определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и затратами на ее производство и реализацию, то затраты, принимаемые для исчисления налогооблагаемой прибыли также подлежат корректировке на процент неоплаченной отгруженной продукции (работ, услуг). При невозможности разделения отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) на оплаченную и неоплаченную, вероятно, можно пользоваться следующей известной формулой, которая определяет затраты на оплаченную продукцию (работы, услуги), т.е. затраты для целей налогообложения, исходя из среднего процента оплаченной продукции (работ, услуг):

Затраты для налогообложения=Оплачено товаров (работ, услуг) по продажной ценех

Отгружено товаров (работ, услуг) по себестоимости + остаток переданных и неоплаченных товаров (работ, услуг) по себестоимости на начало периода

------------------------------------------------------------------------

Отгружено товаров (работ, услуг) по продажной цене + остаток отгруженных и неоплаченных товаров (работ, услуг) по продажной цене на начало периода

**1.3. Исчисление налогооблагаемой прибыли**

Обычно сфера деятельности иностранного юридического лица не ограничивается территорией РФ. Поэтому в этом случае для точного определения части прибыли, полученной в связи с деятельностью в РФ, необходимо обеспечить раздельный учет прибыли, позволяющий определить прибыль от деятельности в РФ, осуществляемой через постоянное представительство, и за ее пределами. При наличии такого учета для расчета прибыли иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность в РФ через постоянное представительство, используется прямой метод, то есть определение прибыли как разницы между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и затратами по ее производству.

При отсутствии такого учета или в случае, если не представляется возможным прямо определить прибыль, полученную по какому-либо из осуществляемых видов деятельности в РФ, для определения прибыли предусмотрен ряд условных методов, позволяющих расчетным путем определить налоговые обязательства иностранного юридического лица.

Так, если нельзя определить расходы по деятельности иностранного юридического лица через постоянное представительство в РФ, а следовательно и финансовый результат, налоговый орган может рассчитать прибыль условно, на основании дохода иностранного юридического лица, полученного в связи с такой деятельностью.

В случае, если не представляется возможным определить доходы иностранного юридического лица, полученные в связи с осуществлением какого-либо из видов деятельности в Российской Федерации, налоговый орган рассчитывает прибыль условно, на основании валового дохода иностранного юридического лица из всех источников, одним из которых является деятельность в РФ, исходя из соотношения численности персонала представительства в РФ к общей численности персонала иностранного юридического лица.

В случае, если не представляется возможным определить доходы иностранного юридического лица от всех источников, налоговый орган рассчитывает прибыль условно, на основании понесенных иностранным юридическим лицом расходов, в связи с осуществлением деятельности в РФ через постоянное представительство.

Налогооблагаемая прибыль при условном методе расчета на основе полученных доходов определяется путем умножения суммы полученных иностранным юридическим лицом доходов за отчетный период на коэффициент, равный 0,2, а на основе понесенных расходов, связанных с деятельностью в Российской Федерации, умножением их суммы на коэффициент 0,25.

В отличии от Инструкции №20 действующая инструкция не указывает, какие именно доходы и расходы будет учитывать налоговый орган при исчислении налогооблагаемой прибыли условным методом и будет ли учтен используемый постоянным представительством метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг). Логично предположить, что в данном случае суммы доходов и расходов должны определяться в том же порядке, что и при определении налогооблагаемой прибыли прямым методом.

При подсчете прибыли различными методами общая налогооблагаемая прибыль постоянного представительства по всем видам деятельности определяется путем сложения прибыли, определяемой прямым и условными методами.

Если действующее законодательство позволяет не вести раздельного учета прибыли, то проект Налогового Кодекса РФ предусматривает обязательное ведение раздельного учета доходов, получаемых иностранными юридическими лицами при осуществлении предпринимательской деятельности в РФ через постоянное представительство, от источников в РФ и от источников за ее пределами, а также доходов от источников в каждом регионе РФ.

Если доходы, полученные от источников в РФ были подвергнуты предварительному обложению налогом при их выплате (в каких случаях будет показано ниже), то при определении суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, иностранным юридическим лицам предоставляется зачет на сумму ранее уплаченных налогов.

Расчет налога от фактически прибыли, полученной иностранным юридическим лицом, осуществляющим деятельность через постоянное представительство, производится налоговым органом в месячный срок со дня представления декларации о доходах по ставкам, определенным ст.5 Закона о налоге на прибыль. Сумму исчисленного налога на прибыль и указанного в платежном извещении налоговым органом иностранное юридическое лицо обязано перечислить в бюджет в месячный срок со дня выписки такого извещения. Уплата налога может быть произведена как в рублях, так в иностранной валюте, пересчитанной по курсу рубля, установленном Банком России на день уплаты налога, но только через счета, открываемые в уполномоченных банках на территории России.

**1.4. Льготы по налогу на прибыль**

В заключении следует отметить, что иностранные юридические лица при осуществлении деятельности в РФ через постоянные представительства имеют право на определенные льготы при исчислении налога на прибыль. При этом перечень льгот, перечисленных в Инструкции №34 является неполным и отчасти устаревшим. Поэтому иностранным юридическим лицам в этом вопросе следует руководствоваться ст.6 Закона о налоге на прибыль, а также решениями органов государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления, устанавливающих порядок предоставления дополнительных льгот по налогу на прибыль, в пределах сумм налога, направляемого в их бюджеты. Кроме того, на основании Федерального закона от 25.04.95 г. №64-ФЗ с 1 января 1996 года п.13 Закона О налоге на прибыль, вводивший налог с суммы превышения фактических расходов на оплату труда, прекратил свое действие и в связи с этим п.4.18 Инструкции №34 с этого же момента не применяется.

В отношении льгот по налогу на прибыль следует также учитывать, что льготы, предоставленные Законом о налоге на прибыль субъектам малого предпринимательства, не распространяются на иностранных юридических лиц, как созданных по законодательству иностранных государств, даже формально и отвечающим критериям отнесения к субъектам малого предпринимательства, установленных Федеральным законом от 14.06.95 г. №88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ". Такое положение было вначале изложено в Письме ГНС РФ от 11.07.96 г. №06-1-14/8702, а затем нормативно закреплено в п.1.1.6 Инструкции ГНС РФ от 10 августа 1995 г. №37 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций" изменениями и дополнениями №3 от 18 марта 1997 года.

**II. Порядок налогообложения доходов и оборотов иностранных юридических лиц у российского предприятия - источника выплаты дохода**

Растет активность на российском рынке иностранных компаний и как перед самими иностранными юридическими лицами, так и перед российскими предприятиями, заключающими с ними контракты, встает множество вопросов.

В соответствии с российским налоговым законодательством иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, подлежат налогообложению по ряду налогов. Плательщиком налогов в таком случае является иностранная компания, но исчислять и уплачивать некоторые налоги может либо само иностранное юридическое лицо (представительство), либо обязанность по удержанию таких налогов возлагается на источник выплаты данного дохода.

Российское предприятие, которое в случаях, предусмотренных законодательством, обязано удержать и перечислить налог за счет средств налогоплательщика в бюджет, признается налоговым агентом. Не являясь налогоплательщиком, налоговый агент выполняет обязанности последнего по исполнению его обязательств перед бюджетом.

Обязанности налогового агента российское предприятие может выполнять только в отношении перечисления в бюджет двух налогов: налога на доходы и НДС.

На практике в таких ситуациях у российских предприятий возникает множество проблем. Во-первых, предприятия - источники выплаты дохода не всегда имеют четкое представление о том, когда они должны удерживать налоги с платежей, предназначенных иностранному партнеру. Вызывает вопросы сам порядок удержания налогов. Спорной остается ответственность российских предприятий за неудержание налогов с выплат иностранным юридическим лицам.

Поскольку вариант уплаты налогов российским предприятием за иностранного контрагента интересен большому числу читателей, предлагаем Вам некоторые рекомендации, которые, по нашему мнению, смогут помочь разобраться в этом достаточно сложном вопросе.

В настоящей статье самостоятельно рассмотрены НДС и налог на доходы, так как условия возникновения у российских предприятий обязанности по их удержанию различны.

Под иностранными юридическими лицами в налоговом законодательстве РФ понимаются компании, фирмы, любые другие организации, образованные в соответствии с законодательством иностранных государств, а также иностранные юридические лица - члены объединений (ассоциаций, консорциумов и других компаний), не являющихся юридическими лицами (п.1.3. Инструкции Госналогслужбы РФ "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" от 16.06.95 N 34).

**1. Налог на доходы**

Одним из основных налогов, уплачиваемых иностранными компаниями, является налог на прибыль. Порядок налогообложения прибыли (дохода) от предпринимательской деятельности иностранного юридического лица установлен Законом РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций" от 27.12.91 N 2116-1, а также Инструкцией Госналогслужбы РФ "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" от 16.06.95 N 34.

Если российское предприятие заключает различного рода договоры с иностранными компаниями, не осуществляющими свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, и выплачивает по ним вознаграждения, ему нужно помнить, что в соответствии со ст.10 Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций" оно обязано удержать и уплатить налог с облагаемых доходов. Налог с доходов своего партнера российское предприятие удерживает в валюте выплаты при каждом перечислении платежа.

Для правильного удержания налога с доходов иностранных юридических лиц источник выплаты - российское предприятие - должен последовательно решить для себя три вопроса:

1. Имеет ли иностранное юридическое лицо представительство на территории РФ;

2.Облагается ли налогом в РФ тот доход, который он выплачивает; 3.Применяются ли в отношении данного дохода международные соглашения об избежании двойного налогообложения.

**1. Налоговый статус иностранного юридического лица**

Прежде всего российское предприятие, выплачивающее доход иностранной компании, должно установить для себя статус иностранного юридического лица - определить, имеет ли оно представительство, зарегистрированное в налоговых органах.

Самостоятельно уплачивают налог на прибыль иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность в РФ как через аккредитованные, так и через неаккредитованные представительства. Иными словами, для целей налогообложения факт наличия или отсутствия разрешения на открытие и продление срока деятельности в РФ представительств иностранных юридических лиц не имеет значения.

Основные принципы, в соответствии с которыми деятельность иностранного юридического лица в РФ, самостоятельно или через других лиц, будет рассматриваться налоговыми органами как постоянное представительство, даны в Инструкции N 34. При этом термин "постоянное представительство" применяется только для определения налогового статуса юридического лица и не имеет организационно-правового значения.

Согласно п.1.4 Инструкции N 34 под постоянным представительством иностранного юридического лица в РФ для целей налогообложения понимаются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое постоянное место регулярного осуществления деятельности, связанное с разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, эксплуатацией игровых автоматов, продажей продукции с расположенных на территории РФ и принадлежащих иностранному юридическому лицу или арендуемых им складов, оказанием услуг и осуществлением иных видов деятельности по извлечению дохода на территории РФ или за границей, а также организации и физические лица, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в РФ.

Часто встречаются случаи, когда российская организация или физическое лицо на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом представляют его интересы в Российской Федерации, действуют от его имени и имеют полномочия заключать контракты от имени данного иностранного юридического лица или обговаривать существенные условия контрактов. В подобных ситуациях иностранное юридическое лицо признается осуществляющим свою деятельность через постоянное представительство (п.1.5. Инструкции N 34). Российская же организация должна зарегистрироваться в налоговых органах в течение 30 дней либо с даты подписания соответствующего соглашения (контракта), либо, если соглашение отсутствует, - с даты начала фактического осуществления такой деятельности (п.2.2. Положения об особенностях учета в налоговых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций).

Однако, если российское юридическое или физическое лицо осуществляет эту деятельность в рамках своей основной (обычной) деятельности, оно не рассматривается как постоянное представительство иностранного юридического лица (п.1.5. Инструкции N 34) и, соответственно, налог будет удерживаться источником выплаты дохода. К ним, в частности, относятся внешнеторговые организации, закупающие товары у иностранных фирм-поставщиков от своего имени или от имени российских предприятий, брокеры, дилеры, другие специализированные посредники.

Для целей налогообложения не рассматривается как представительство иностранного юридического лица его дочерняя компания, созданная в соответствии с законодательством РФ. Конечно, деятельность подобной дочерней компании определяет материнская, но вместе с тем постоянным представительством она будет являться только, если в силу договорных отношений с материнской компанией представляет ее интересы в Российской федерации и имеет надлежащим образом оформленные полномочия на заключение контрактов от ее имени.

Отметим, что международные соглашения об избежании двойного налогообложения доходов, заключенные между Российской Федерацией (СССР) и конкретным иностранным государством, могут предусматривать иные критерии и подходы для определения деятельности, ведущей к образованию постоянного представительства.

Это, прежде всего, касается строительных площадок. В п.1.8. Инструкции указывается, что каждая строительная площадка с момента начала работ рассматривается как отдельное представительство. Обратим внимание, что данное положение является нормой внутреннего законодательства РФ и не применяется к строительным площадкам иностранных компаний тех государств, с которыми заключено соглашение об избежании двойного налогообложения. Такие международные соглашения устанавливают срок, в течение которого функционирование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства. На практике это означает, что в течение указанного в международном соглашении срока строительная площадка, которая должна быть зарегистрирована в установленном порядке, не будет самостоятельно уплачивать налог на прибыль, а для российских предприятий, являющихся источником дохода, соответственно, это будет означать наличие обязанности выполнять функции налогового агента.

Постоянные представительства, о которых шла речь выше, регистрируются в налоговых органах и являются самостоятельными плательщиками всех налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством РФ.

Единые организационно-методологические принципы учета налогоплательщиков в Российской Федерации определены Инструкцией "О порядке учета налогоплательщиков", утвержденой Приказом Госналогслужбы России от 13.06.96 N ВА-3-12/49. Особенности учета в налоговых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций предусмотрены Положением N ВА-4-06/57н от 20.09.96.

Основным требованием для иностранного юридического лица, которое осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в Российской Федерации через отделение в течение более одного месяца в году, является обязанность встать на учет в налоговой инспекции по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с даты ее начала (п.2.1.1. Положения).

Поскольку иностранное юридическое лицо может осуществлять деятельность в нескольких местах на территории Российской Федерации, в каждом из них оно обязано встать на учет в соответствующей государственной налоговой инспекции (п.2.2. Инструкции N 34).

Положение содержит различные варианты постановки на налоговый учет, в нем также указаны документы, представляемые при этом в налоговую инспекцию.

Таким образом, если выплачиваемый источником доход связан с деятельностью постоянного представительства, он должен облагаться в составе прибыли этого представительства (и, соответственно, не должен облагаться у источника выплаты. И наоборот, если доход не связан с деятельностью постоянного представительства, он должен облагаться у источника выплаты.

Вместе с тем может возникнуть ситуация, когда помимо доходов, получаемых от деятельности на территории РФ представительства, иностранное юридическое лицо получает еще и другие доходы из источников в РФ (напр., процентный доход). Это вызывает наибольшие сложности у российских предприятий. Дело в том, что у источника выплаты дохода и у налогового органа часто возникают сомнения, следует ли относить тот или иной доход к деятельности постоянного представительства данной иностранной компании и, соответственно, удерживать с него налог у источника либо включать его в доходную часть самого представительства.

По этому поводу налоговое законодательство предусматривает следующее решение проблемы.

Согласно п.2.4 Инструкции иностранное юридическое лицо, имеющее источник доходов на территории РФ, или его уполномоченный представитель для подтверждения факта выплаты доходов именно в пользу постоянного представительства направляет один экземпляр "Уведомления об источниках доходов в РФ" в госналогинспекцию по субъекту РФ по месту постановки на учет, второй экземпляр - в Госналогслужбу РФ.

Уведомление составляется по форме 1011FE, содержащейся в приложении N 1 к Инструкции N 34.

Уведомление направляется в месячный срок с момента возникновения права на получение доходов или начала деятельности, не осуществляемой через отделения иностранного юридического лица.

В соответствии с пунктом 4.5 указанной Инструкции, а также с письмом Госналогслужбы России от 29.12.95 N ВЗ-6-06/672 "О новых формах к инструкции Госналогслужбы России от 16.06.95 N 34", если доход отражен в разделе 5 "Пассивные источники доходов постоянного представительства" или в разделе 6 "Активные источники доходов постоянного представительства", иностранное юридическое лицо обязано поставить отметку российского налогового органа по месту регистрации постоянного представительства и направить третий экземпляр оформленного уведомления источнику выплаты указанного дохода.

На основании такого уведомления с отметкой налогового органа российское предприятие - источник доходов не удерживает налог с указанных сумм. Соответственно, в случае, если на момент выплаты доходов у российского предприятия оформленного уведомления не будет, - оно должно удержать налог.

Именно такой вариант предложила использовать, например, Государственная налоговая инспекция по г. Москве в Письме "О некоторых вопросах налогообложения доходов иностранных юридических лиц у источника выплаты таких доходов" от 05.06.96 N 11-13/11769.

В любом случае, когда определение налогового статуса иностранного партнера вызывает затруднение у предприятия, оно может обратиться в налоговую инспекцию за разъяснением.

**2. Объект налогообложения**

Установив, что на территории РФ у иностранного юридического лица нет своего представительства либо получаемые доходы не связаны с деятельностью его представительства в РФ, российское предприятие должно определить, облагается ли налогом в РФ тот доход, который оно выплачивает.

В соответствии с п.1 ст.10 Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций" иностранные юридические лица подлежат налогообложению у источника выплаты по доходам от дивидендов, процентов, от долевого участия в предприятиях с иностранными инвестициями, от использования авторских прав, лицензий, от аренды и по другим видам доходов, источник которых находится на территории Российской Федерации.

Перечень налогооблагаемых доходов иностранного юридического лица от источников в РФ содержится в п.5 Инструкции N 34. Предлагаем подробнее остановиться на некоторых из них.

# Доходы иностранного юридического лица за работы и любого рода услуги

При выплате иностранному предприятию таких доходов следует иметь в виду, что налогообложению у источника выплаты подлежат только доходы за работы и услуги, выполненные и оказанные иностранным юридическим лицом на территории РФ. В Законе РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций", а также в Инструкции N 34 отсутствует разъяснение понятия "место реализации работ (услуг)", поэтому в каждом случае место реализации должно быть доказано налогоплательщиком и источником выплаты на основе должным образом оформленных документов.

К примеру, налогообложению полежит доход за: выдачу компанией лицензии на производство или продажу товаров или услуг под фирменным наименованием данной компании; право на использование программ для ЭВМ и баз данных; оказание содействия, необходимого для установки и эксплуатации оборудования, линий механизмов и приспособлений; услуги и консультации, оказываемые иностранной компанией своим дочерним компаниям, в связи с осуществлением последними предпринимательской деятельности в РФ, а также за услуги и консультации, предоставляемые в пользу представительства головным офисом иностранного юридического лица; перевозку всеми видами транспорта - фрахт.

# Доходы иностранного юридического лица по внешнеторговым операциям

У источника выплаты облагаются доходы иностранной компании, полученные ею за реализацию на территории РФ ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества с российскими предприятиями.

Например, иностранная компания заключила договор комиссии с российской фирмой, в соответствии с которым российское предприятие (комиссионер) обязалось совершить одну или несколько сделок на территории РФ по продаже товаров иностранной компании от своего имени, но за счет комитента. При этом доходом, источник которого находится на территории РФ, считается доход, выплачиваемый иностранному юридическому лицу в виде разницы или части разницы (в зависимости от условий вознаграждения) между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по которой российское предприятие - посредник осуществило продажу поставленных для реализации товаров.

Для целей налогообложения указанная разница определяется как разница между таможенной стоимостью товара по грузовой таможенной декларации и суммой, выплачиваемой иностранному юридическому лицу.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранным юридическим лицом товаров из-за границы для их реализации на территории РФ, доходом, источник которого находится на территории РФ, считается валовая выручка, выплаченная иностранному юридическому лицу за реализованный товар.

Следует обратить особое внимание на следующее.

Налогообложению подлежит только та часть прибыли иностранного юридического лица, которая получена в связи с деятельностью в РФ, поэтому его доходы по внешнеторговым операциям у источника налогом не облагаются.

В соответствии с подп."а" п.4.8. Инструкции N 34 под внешнеторговыми операциями понимаются операции, совершаемые исключительно от имени данного иностранного юридического лица и связанные с закупкой продукции (работ, услуг) в РФ, а также товарообменом и операциями по экспорту в РФ продукции (работ, услуг), при которых юридическое лицо по законодательству РФ становится собственником продукции (работ, услуг) до пересечения ею государственной границы Российской Федерации.

Обязательным условием является наличие документов, свидетельствующих о ввозе иностранным юридическим лицом товаров из-за границы. Документы должны храниться у источника выплаты-покупателя этих товаров и предъявляться при проверке налоговому органу.

Если в рамках контракта обязательства по доставке груза возлагаются на иностранное юридическое лицо-продавца, и расходы по доставке учитываются в сумме контракта, то налогообложение этих расходов у источника выплаты также не производятся.

При выплате дохода иностранному юридическому лицу в виде штрафа за нарушение договорных обязательств (в том числе и по внешнеторговым контрактам) источник выплаты обязан удержать налог с такого дохода (Письмо ГНИ по г.Москве 14.10.96 N 11-13/22652).

# Доходы от отчуждения имущества

Доходы от отчуждения имущества представляют собой превышение суммы реализации имущества над стоимостью его приобретения. Причем в данном случае речь идет об отчуждении не только имущества, находящегося на территории РФ, но и транспортных средств , используемых в международных перевозках, другого движимого имущества, относящегося к таким перевозкам, а также акций и других ценных бумаг, долговых требований, имущества отделения, которое иностранное юридическое лицо имеет на территории РФ (п.5.1.9 Инструкции N 34).

Особый порядок налогообложения установлен при отчуждении иностранным юридическим лицом ценных бумаг, поскольку покупателю обычно бывает трудно определить стоимость их приобретения для расчета объекта налогообложения.

В Письме от 20.12.95 N НП-6-06/652 Госналогслужба РФ разъяснила, что при расчете доходов от отчуждения ценных бумаг документами, подтверждающими цену приобретения акций и других ценных бумаг, могут быть договоры на покупку, свидетельства независимого аудитора, подтверждающие их балансовую стоимость. При отсутствии указанных документов определение цены приобретения ценных бумаг возможно на основе средних цен рынка, фактически сложившихся на соответствующую дату, сведения о которых публикуются рядом информационных агентств (например, в Еженедельных обзорах фондового рынка Skate Press Consulting Agency, сообщениях информационной системы Bloomberg и других). Причем под соответствующей датой следует понимать либо день приобретения данной ценной бумаги самим иностранным продавцом (если эта дата подтверждена), либо день ее отчуждения иностранным юридическим лицом.

В случаях, когда акции и другие ценные бумаги не котируются на фондовом рынке, доход от их отчуждения может рассчитываться путем определения разницы между фактической ценой продажи и номинальной ценой.

# Доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося на территории РФ

При выплате такого дохода иностранному арендодателю арендатор должен иметь в виду, что предусмотрено два различных порядка удержания налога у источника:

•вся сумма дохода без каких-либо вычетов облагается у источника выплаты в случае аренды, при которой имущество передается арендатору на срок, существенно меньший нормативного срока его службы (срок амортизации), что предполагает возможность дальнейшей аренды этого имущества другими арендаторами;

•из суммы лизинговых платежей до удержания налога у источника можно вычесть сумму фактически уплаченного налога на лизинговое имущество, сумму возмещения стоимости лизингового имущества (при финансовом лизинге), плату лизингодателю в качестве компенсации за использованные им кредитные ресурсы на приобретение имущества (Письмо Госналогслужбы РФ от 20.12.95 N НП-6-06/652). Для этого должно быть соблюдено хотя бы одно из следующих условий:

     а) переход права собственности к арендатору в конце срока договора;

     б) сумма платежей за весь период аренды включает полную (или близкую к ней) стоимость арендуемого имущества в ценах, действовавших на момент заключения сделки - иными словами, при соблюдении условий лизинга.

# Процентный доход

Под процентным доходом следует понимать платежи в пользу иностранного юридического лица по долговым обязательствам любого вида (например, суммы, начисляемые российскими банками по корреспондентским счетам иностранных банков, выплачиваемые иностранным юридическим лицам по привлеченным кредитам, депозитам, в том числе краткосрочным, от облигаций с правом на участие в прибылях компаний и конвертируемых облигаций, по векселям и другим ценным бумагам). Таким образом, согласно п.5.1.5. Инструкции N 34 любой такой платеж облагается у источника выплаты.

3. Применение международных соглашений об избежании двойного налогообложения

В соответствии со ст.15 Конституции РФ надлежащим образом ратифицированные и вступившие в силу международные договоры Российской Федерации являются частью правовой системы России, и в случае противоречия их положений нормам российского внутреннего законодательства преимущественную силу имеют международные договоры. Аналогичные правила содержатся в ст.12, 23 Закона РФ от 27.12.91 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в РФ", в ст.11 Закона РФ от 27.12.91 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций", в п.6.1 Инструкции N 34.

В Российской Федерации действуют международные соглашения в сфере налогообложения, заключенные как бывшим СССР, так и непосредственно РФ.

В соответствии с Письмом Госналогслужбы РФ от 24.04.97 N ВЕ-6-06/318 в России применяются правила 26 двусторонних соглашений и двух многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Следует отметить, что данный список на сегодняшний день уже не является полным.

При использовании положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения следует руководствоваться тремя основными принципами:

•в каждом соглашении конкретно оговорены те виды налогов, на которые распространяется данное соглашение;

•в каждом соглашении оговорен порядок налогообложения каждого вида доходов;

•в Российской Федерации существует механизм применения правил международного соглашения в налоговой практике.

Международные договоры могут устанавливать следующий льготный налоговый режим:

•освобождение части прибыли из-под территориальной налоговой юрисдикции РФ как облагающего государства;

•понижение размера налоговой ставки для иностранного налогоплательщика в облагающей стране.

В случае, если в процессе изучения международного соглашения, например, было установлено, что получаемый иностранным юридическим лицом доход должен облагаться налогом в стране его постоянного местопребывания, то для использования льготы необходимо совершить следующие действия.

Прежде всего, как российским, так и иностранным предприятиям следует помнить, что в России существует механизм применения правил международных соглашений, который заключается в том, что иностранное юридическое лицо, желающее получить льготу (в части понижения ставки налогообложения вплоть до нулевой) в соответствии с правилами международного соглашения, должно доказать, что оно имеет постоянное местопребывание именно в той стране, на соглашение с которой оно ссылается. О выполнении данного механизма будет сказано ниже при рассмотрении конкретных способов применения льготы.

Источник выплаты должен знать, что российское законодательство предусматривает два возможных варианта предварительного освобождения в соответствии с соглашениями и два варианта возврата уплаченного налога с доходов, подпадающих под действие международных соглашений.

С применением правил международных соглашений об избежании двойного налогообложения связаны формы 1021DT, 1013DT, 1011DT и 1012DT.

Первый вариант предварительного освобождения предусмотрен для банков.

Для того, чтобы реализовался этот случай, должны одновременно выполняться все следующие условия: российский банк осуществляет краткосрочные операции с иностранным банком, местопребывание которого подтверждается сведениями международного справочника "The bankers' Almanac" (издание "Reed information services", England) или международного каталога "International bank identifier code" (издание S.W.I.F.T., Belgium & International Organization for Standartization, Switzerland) (п.6.3. Инструкции N 34).

Если международное соглашение со страной происхождения иностранного банка предусматривает льготное обложение данного дохода, то российский банк, выплачивающий доход, может сразу применить пониженную ставку налогообложения. Но в таком случае российский банк-источник выплаты доходов должен ежеквартально сообщать об этом в свою территориальную налоговую инспекцию.

Второй вариант предварительного освобождения.

Если получаемые иностранным юридическим лицом доходы от источников в Российской Федерации имеют регулярный и однотипный характер и эти доходы, в соответствии с международным соглашением об избежании двойного налогообложения, не подлежат обложению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение таких доходов, может подать заявление в местный налоговый орган о неудержании налога от источника по форме 1013DT "Заявление на предварительное освобождение от налогообложения доходов от источников в РФ", указанной в Приложении N 11.

Критерии однотипности и регулярности не разъясняются в налоговом законодательстве. По нашему мнению, указанные критерии носят ограничительный характер, поскольку международные соглашения предусматривают безусловное освобождение от уплаты всего либо части налога. На практике можно рекомендовать следующий порядок: доход можно считать регулярным и однотипным, если один и тот же вид дохода выплачивается иностранной фирме не меньше чем два раза в календарный год.

При условии, что все предъявляемые требования выполняются, форму заявления заполняет иностранное юридическое лицо, собирающееся получать в России доход. На этот момент как раз и хотелось бы обратить особое внимание. Российскому предприятию тоже необходимо знать порядок оформления заявления, так как любые нарушения будут сказываться именно на нем.

Заявление на предварительное освобождение оформляется только на один отчетный (календарный) год. Оно должно оформляться отдельно на каждый источник выплаты, возникающий в РФ.

Сначала иностранная компания обращается с заявлением в налоговый или финансовый орган страны своего происхождения. Получив соответствующую отметку (причем обязательно на самой форме Приложения N 11), иностранное юридическое лицо обращается в российский территориальный налоговый орган по месту нахождения источника выплаты дохода. Территориальная налоговая инспекция проверяет правильность заполнения заявления, других документов, права на доход (могут рассматриваться договоры (контракты), и само право на льготу (исходя из текста международного соглашения). Затем территориальная налоговая инспекция в разделе "Место для отметки налогового органа России":

•проставляет сумму налога, подлежащую удержанию исходя из ставки международного соглашения; •в случае, если по международному соглашению данный доход не облагается, указывается, что налог с такой-то суммы не удерживается.

Получив в заявлении отметку российского налогового органа, иностранная компания передает заявление российскому предприятию-источнику выплаты. Только наличие таким образом оформленного заявления дает право предприятию-источнику выплаты применить пониженную ставку налогообложения, предусмотренную ратифицированным международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Иностранные юридические лица и российские предприятия должны помнить, что Заявление на предварительное освобождение от налогообложения доходов от источников в РФ оформляется до выплаты дохода. Если на момент выплаты дохода у российского предприятия отсутствует или находится в стадии оформления форма N 1013DT со всеми необходимыми отметками, оно должно будет удержать налог по ставке российского налогового законодательства, не учитывая международное соглашение.

Вместе с тем уже после уплаты российским предприятием налога в случае, когда международное соглашение предусматривает более льготный режим обложения таких доходов, иностранное юридическое лицо может обратиться с Заявлением на возврат налога с доходов от источников в РФ (кроме дивидендов и/или процентов) (Форма 1011DT) или с Заявлением на возврат налога с дивидендов и/или процентов от источников в РФ (Форма 1012DT).

Иностранные юридические лица могут подать рассматриваемые формы в российскую инспекцию только в случае, если прошло не больше года со дня выплаты дохода. Автоматически возврат налога не происходит.

Установление годичного периода для возврата налога не основано на законе и, по нашему мнению, является неоправданно коротким сроком. Более того, указанная норма противоречит обязательствам РФ о необложении дохода по международному соглашению. Данное требование вызывает множество споров, между тем оно содержится в п.6.2. Инструкции N 34 и налоговые органы его применяют. Остается только надеется, что временное ограничение в подаче заявления о возврате налога в будущем будет отменено.

Первый вариант возврата.

Заявления оформляются обязательно самой иностранной компанией.

Порядок оформления заявлений аналогичен оформлению предварительного освобождения (второй вариант).

Российская налоговая инспекция проверяет право на доход, а также право иностранной компании на льготу по международному соглашению, после чего принимается решение о возврате соответствующих сумм налога иностранному юридическому лицу путем отметки на формах.

Второй вариант возврата.

Данный вариант возврата не содержится в Инструкции N 34. Он предложен в Письме Госналогслужбы РФ "О порядке расчетов с бюджетом по своевременно не удержанным налогам на доходы иностранных юридических лиц от источников в РФ" от 03.01.96 N НП-4-06/1н. Несмотря на то, что в Письме ничего не говорится о сроках подачи заявления, при использовании этого варианта также необходимо учитывать общий срок.

Отличие от первого варианта заключается в том, что с заявлением на возврат по международным соглашениям обращается не иностранное юридическое лицо, а источник выплаты.

Это связано, видимо, с большими проблемами, которые стали возникать у российских предприятий, выплачивающих доходы иностранной компании и не удерживающих налог у источника. Налоговые органы при проверках в бесспорном порядке удерживали с них налог из-за отсутствия должным образом оформленного заявления на момент выплаты доходов. При этом российскому партнеру бывает трудно возместить свои расходы за счет реального налогоплательщика.

В таком случае источник выплаты оформляет заявление на возврат в произвольной форме (не требуется заполнения форм 1011DT и 1012DT) и представляет документы , подтверждающие постоянное местопребывание получателей доходов в соответствующих государствах в течение периода, к которому относятся доходы, и их фактическое право на такие доходы.

В такими документами могут служить справки (формы), установленные внутренним законодательством иностранного государства, подтверждающие постоянное местопребывание (резидентство) получателей доходов в соответствующем периоде в этом государстве и имеющие отметки финансовых или налоговых органов. В этих справках (формах) должна содержаться следующая или аналогичная по смыслу формулировка на русском или английском языках:

- "Подтверждается, что компания ... (наименование компании) ... является (являлась) в течение ... (указать период) ... лицом с постоянным местопребыванием в ... (указать государство) ... в смысле Соглашения об избежании двойного налогообложения между СССР/Российской Федерацией и ... (указать государство) ...";

- "It is hereby confirmed, that the company ... (name of company) ... is (was) in fact permanently resident in ... (name of State) during the period (from ... till ...) in the sense implied in the Double Taxation Convention between the USSR / Russian Federation and ... (name of State) ...".

К названным документам должны прилагаться контракты (договоры), счета-фактуры, расчетно-платежные и другие банковские документы.

В отличие от первого случая возврата, когда все необходимые документы представляются в территориальный налоговый орган РФ, в данном случае вышеуказанные документы направляются в Госналогслужбу России, которая после их рассмотрения осуществляет возврат сумм лицам, с которых они были взысканы, либо дает указание о проведении возврата этим лицам или зачета в счет их платежей в бюджеты различных уровней соответствующему налоговому органу.

Таким образом, российское предприятие - источник выплаты дохода, последовательно рассмотрев три основных вопроса, может прийти к выводу, что на него возлагается обязанность по исчислению и уплате налога на доходы по ставке российского налогового законодательства.

Ставки налога на доходы иностранных юридических лиц установлены п.1 ст.10 Закона РФ "О налоге на прибыль предприятий и организаций".

Суммы доходов от фрахта, выплачиваемые иностранным юридическим лицам в связи с осуществлением морских, воздушных, железнодорожных, автомобильных и иных международных перевозок, облагаются налогом по ставке 6 процентов. По доходам от дивидендов, процентов, от долевого участия в предприятиях с иностранными инвестициями облагается по ставке 15 процентов.

По доходам от использования авторских прав, лицензий, от аренды и по другим видам доходов (кроме доходов от фрахта), источник которых находится на территории Российской Федерации, - по ставке 20 процентов.

В случаях, когда на российское предприятие возложена обязанность удерживать с выплачиваемой иностранному партнеру суммы и налог на доходы, и налог на добавленную стоимость, исчисление налога на доходы иностранного юридического лица из источников в Российской Федерации производится с суммы дохода за вычетом удержанного налога на добавленную стоимость (См.: Письмо ГНИ по г. Москве от 15.08.96 N 11-13/17733).

**2. Налог на добавленную стоимость**

Следующим налогом, обязанность по удержанию которого в определенных случаях возлагается на российское предприятие - источник выплаты дохода, является налог на добавленную стоимость. Как показывает практика, именно в связи с исчислением и уплатой этого налога возникает наибольшее число проблем.

Согласно подп."д" ст.2 Закона РФ от 06.12.91 N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" плательщиками НДС будут являться те иностранные юридические лица, которые осуществляют производственную и иную коммерческую деятельность на территории Российской Федерации. При этом объект налогообложения у иностранных юридических лиц возникает при ввозе товаров, а также при реализации на территории РФ товаров (работ, услуг).

При ввозе иностранными юридическими лицами товаров на территорию России порядок исчисления и уплаты НДС регулируется совместной Инструкцией Госналогслужбы РФ и ГТК РФ "О порядке применения налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации", являющейся Приложением N 1 к Приказу ГТК России от 06.08.97 N 478. НДС и акцизы уплачиваются декларантом, либо иным лицом, определяемым таможенным законодательством, одновременно с уплатой других таможенных платежей. Исчисление НДС по перепродаже импортных товаров российским предприятием производится в общем порядке.

Что же касается порядка исчисления и уплаты НДС при реализации иностранными юридическими лицами товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, то он установлен Законом РФ "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 N 1992-1 и Инструкцией Госналогслужбы РФ "О порядке исчисления и уплаты НДС" от 11.10.95 N 39.

В соответствии с п.5 ст.7 Закона "О налоге на добавленную стоимость" иностранные юридические лица, деятельность которых на территории РФ носит долговременный характер, то есть работающие через отделения и состоящие на учете в российском налоговом органе с присвоением ИНН, самостоятельно осуществляют расчеты по НДС аналогично российским предприятиям.

В случае реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ иностранными предприятиями, не состоящими на учете в налоговом органе, НДС уплачивается в бюджет в полном размере российскими предприятиями за счет средств, перечисляемых иностранным партнерам или другим лицам, указанным этими иностранными предприятиями. В такой ситуации плательщиком НДС остается иностранное предприятие, а российское лишь выполняет функции налогового агента, производящего удержание налога и перечисление его в бюджет.

Таким образом, в отличие от порядка уплаты налога на доходы, где обязанность по удержанию налога возлагается на российское предприятие в случае, когда деятельность иностранного юридического лица не приводит к созданию на территории РФ представительства, уплата НДС за своего иностранного партнера российским предприятием ставится в зависимость от постановки иностранного предприятия на учет в налоговых органах.

Иными словами, для того, чтобы установить, обязано ли российское предприятие уплачивать налог на добавленную стоимость за иностранное юридическое лицо, ему необходимо определить:

1.Были ли товары (работы, услуги) реализованы иностранным юридическим лицом на территории РФ; 2.Состоит ли на учете в налоговом органе иностранное юридическое лицо.

С самого начала особое внимание хотелось обратить на то, что обложение налогом на добавленную стоимость иностранных юридических лиц, осуществляющих производственную и иную коммерческую деятельность на территории РФ, производится без учета ратифицированных международных договоров СССР или Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения, так как они не затрагивают вопросы, связанные с налогом на добавленную стоимость и другими косвенными налогами.

**1.Объект налогообложения**

Данный вопрос требует отдельного глубокого рассмотрения. Более того, он неоднократно освещался на страницах нашего журнала. Например, в N 24 за 1997 год ФПА "Предпринимательская практика "ВОПРОС-ОТВЕТ" был опубликован подробный обзор практики применения законодательства Ю.Камфер "Особенности налогообложения работ, услуг, местом реализации которых является Российская Федерация". В настоящей статье мы рассмотрим два основных принципиальных момента, на которые следует обратить внимание российским предприятиям при решении вопроса о необходимости удержания НДС с денежных средств, перечисляемых иностранному партнеру по различного рода договорам.

1. Инструкция "О порядке уплаты и исчисления НДС" специально оговаривает, что порядок уплаты НДС российским предприятием за иностранное не применяется при оплате российскими предприятиями импортных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации по внешнеторговым контрактам. Это относится к случаям, когда российская организация выступает в качестве импортера, и НДС в отношении ввозимых товаров взимается таможенными органами при условии, что на них имеются таможенные и товарно-транспортные документы. Правомерность взимания НДС в данном случае будет определяться российскими таможенными органами в соответствии с действующим таможенным законодательством. Если российская организация осуществляет оплату за поставку товаров, но подтверждение того, что товары были ввезены на территорию России отсутствует, она обязана исчислять и уплачивать НДС в бюджет.

Таким образом, осуществляя расчеты по НДС при продаже товаров, нужно прежде всего установить - является ли заключенный с иностранной компанией контракт внешнеторговым. В этом случае для целей налогообложения, по нашему мнению, необходимо руководствоваться определением, которое используется при удержании налога на прибыль. Основной принцип будет заключаться в установлении момента перехода права собственности на данный товар. Если право собственности переходит на территории РФ - возникает объект налогообложения по НДС; если же за пределами РФ - объекта налогообложения не возникает.

2. При реализации работ и услуг важнейшим моментом является место реализации, поскольку налогом на добавленную стоимость будет облагаться выручка от работ, выполненных (оказанных услуг) на территории РФ. При этом, определение того, что признается местом реализации работ (услуг), установлено п.5 ст.4 Закона "О налоге на добавленную стоимость", п.9 Инструкции Госналогслужбы РФ "О порядке исчисления НДС".

**2. Налоговый статус иностранного юридического лица**

Как уже говорилось выше, российское юридическое лицо будет уплачивать НДС за счет средств, перечисляемых иностранным партнерам, только в случае, когда иностранное юридическое лицо не состоит на учете в российском налоговом органе. Поэтому российскому предприятию необходимо знать основные условия постановки на налоговый учет иностранных юридических лиц.

Непосредственно порядок постановки на налоговый учет установлен Положением "Об особенностях учета в налоговых органах организаций, образованных в соответствии с законодательством иностранных государств, и международных организаций" от 20.09.96 N ВА-4-06/57н.

Положением предусмотрены два варианта постановки на учет иностранных юридических лиц.

Первый вариант используется при намерении иностранного юридического лица осуществлять деятельность в РФ через отделение в течение более чем одного месяца в году. В этом случае оно должно встать на учет в налоговой инспекции по месту осуществления деятельности в срок, не превышающий 30 дней с даты ее начала, с присвоением идентификационного номера налогоплательщика.

Обратим внимание, что постановка на налоговый учет производится не только в случае открытия на территории РФ филиала или представительства, но и просто при осуществлении иностранным юридическим лицом деятельности более одного месяца в году.

Более того, даже если в одном налоговом органе уже стоит на учете представительство иностранного юридического лица, то при открытии им нового отделения (при осуществлении деятельности) на территории другой налоговой инспекции оно также обязано встать там на учет (п.2.1.1.3 Положения).

Второй вариант применяется, если иностранное юридическое лицо осуществляет деятельность в Российской Федерации менее одного месяца в году. Учет в налоговых органах таких иностранных компаний предусмотрен только для расчетов по НДС.

Иностранное юридическое лицо, в целях освобождения российского предприятия от удержания налога, а также получения возмещения и т.п., может обратиться, по желанию, в соответствующую налоговую инспекцию и получить идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) для проведения расчетов по налогу на добавленную стоимость (п.2.6. Положения).

Вышеуказанные иностранные юридические лица осуществляют расчеты поНДС аналогично российским организациям. Заметим, что суммы налога подлежат возмещению только иностранным предприятиям, состоящим на налоговом учете. Российским же предприятиям а таких случаях рекомендуем получить от иностранного контрагента копию свидетельства о его постановке на налоговый учет.

Таким образом, только в случае, если иностранное юридическое лицо не состоит на учете в налоговом органе, предприятие - источник выплаты дохода будет обязано исчислять и перечислять НДС за счет выплачиваемых ему средств.

Источнику выплаты следует обратить внимание на правильность исчисления сумм налога.

В случае, если в договоре (контракте) с иностранным предприятием НДС не указан и не выделен отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах, предъявляемых к оплате иностранным предприятием, - предприятие - источник выплаты исчисляет налог с полной суммы выручки, причитающейся иностранному предприятию, применяя расчетную ставку в размере 16,67 % (Письмо ГНС РФ от 30.07.96 N ВГ-6-06/525 "Об уплате НДС при реализации товаров на территории РФ иностранными предприятиями").

Налог удерживается в валюте выплаты при каждом перечислении платежа. При выплате иностранной организации дохода в иностранной валюте НДС предприятием - источником выплаты исчисляется также в иностранной валюте, а вот уплатить в бюджет налог российское предприятие имеет право как в иностранной валюте, так и в рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ, действующему на день уплаты налога. Российское предприятие, являющееся источником выплаты налога на добавленную стоимость, представляет в налоговые органы отдельный расчет.

Думаем, интересно будет расмотреть вопрос о зачете (возмещении) НДС у российского предприятия - источника выплаты.

Суммы НДС, фактически уплаченные в бюджет за счет средств, перечисляемых иностранному предприятию по материальным ресурсам (выполненным работам, оказанным услугам), стоимость которых относится на издержки производства и обращения у российского предприятия - источника выплаты, подлежат зачету или возмещению у этого российского предприятия (п.21 Инструкции Госналогслужбы РФ "О порядке исчисления и уплаты НДС" от 11.10.95 N 39).

Суммы такого налога, подлежащие зачету или возмещению, отражаются по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (соответствующих субсчетов) и после фактической уплаты в бюджет списываются с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" (соответствующих субсчетов) в дебет счета 68 (субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на добавленную стоимость").

Суммы налога, уплаченные за иностранное предприятие по товарам (работам, услугам), использованным при осуществлении операций, освобожденных от уплаты НДС в соответствии с подпунктами "в" - "ш", "я" и "я.1" п.1 ст.5 Закона РФ "О налоге на добавленную стоимость", относятся на издержки производства и обращения и зачету (возмещению) не подлежат.

После уплаты налога российскими предприятиями иностранные юридические лица имеют право на возмещение сумм НДС, фактически уплаченных в бюджет при ввозе товаров на территорию РФ, а также по материальным ресурсам производственного назначения, приобретенным на территории РФ, только при условии последующей постановки на учет в качестве налогоплательщика.

На практике может возникнуть ситуация, когда НДС российским предприятием - источником выплаты будет уплачен не за счет средств, перечисляемых иностранному предприятию, а за счет собственных средств. В этом случае налог не подлежит ни возмещению (зачету), ни отнесению на издержки производства и обращения, а списывается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Также не подлежит зачету или возмещению у российского предприятия - комиссионера НДС, уплаченный на таможне за товары, поступающие от иностранного предприятия для реализации на территории Российской Федерации на условиях консигнации, так как указанный товар приходуется у российского предприятия на забалансовом счете 004 "Товары, принятые на комиссию" и не является его собственностью. Сумму налога, уплаченного таможенным органам, комиссионер возместит за счет средств, перечисляемых иностранному предприятию - комитенту (Письмо Госналогслужбы РФ от 30.07.96 N ВГ-6-06/525).

# Налоговая оговорка

На практике российские предприятия сталкиваются с трудностями при проведении переговоров с иностранными партнерами относительно цены контракта: возложение на иностранное юридическое лицо обязанности по уплате НДС может привести к тому, что реально полученная иностранным партнером сумма будет меньше контрактной цены на сумму НДС. Многие иностранные фирмы не соглашаются заключать контракт на таких условиях, и российское предприятие вынуждено платить НДС из своих источников, чтобы не потерять контрагента.

Следует обратить внимание, что в российском налоговом законодательстве закреплен общий принцип недопустимости перенесения налогового бремени налогоплательщика на другое лицо.

Закон "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и Инструкция N 34 запрещают включать в договоры и контракты налоговые оговорки, в соответствии с которыми юридическое лицо, являющееся таковым по законодательству РФ, или иностранное юридическое лицо берет на себя обязательство нести расходы по уплате налога за других плательщиков.

Считается неоправданным и нецелесообразным включать различного рода оговорки в контракты с иностранными юридическими лицами, имеющими местонахождение в государствах, с которыми заключены международные соглашения об избежании двойного налогообложения.

Обосновывается это тем, что иностранной компании заранее известно об обязанности, в соответствии с международным соглашением, уплатить налог именно в бюджет РФ, а также общим правилом, согласно которому налог на прибыль всегда уплачивается за счет стороны, получающей прибыль.

Между тем, соглашения об избежании двойного налогообложения далеко не всегда решают данную проблему и, кроме того, они не распространяются на косвенные налоги, в частности, на налог на добавленную стоимость. Как правило, при заключении контрактов иностранные компании требуют включения в них положений о последующей компенсации удержанных с них налогов. В ряде случаев иностранные юридические лица увеличивают стоимость, расценки или проценты по контрактам для того, чтобы не допустить уменьшения своих доходов после удержания налогов.

В целях избежания конфликтов, арбитражных споров, связанных с правомерным требованием иностранных компаний полностью выплатить оговоренные в контракте суммы, российским предприятиям необходимо оформлять контракты с учетом налоговых обязательств.

На практике часто возникают вопросы по поводу того, что следует считать налоговой оговоркой и какие условия можно включать в контракт для избежания разногласий с иностранным партнером.

Мы рекомендуем следующие варианты решения вышеуказанных проблем.

1. Цена контракта устанавливается по взаимному согласию сторон и может формироваться с учетом расходов, связанных с его выполнением, а также налогов. Поэтому с самого начала, при заключении между российским и иностранным юридическими лицами контракта, можно таким образом согласовать его условия, чтобы сумма, подлежащая перечислению иностранному юридическому лицу, учитывала налоги, подлежащие удержанию по законодательству РФ в момент выплаты дохода (НДС, налог на доходы). В этом случае в контракте будет указана цена, в которую включены подлежащие перечислению налоги. При изменении налогового законодательства в период действия контракта к последнему может быть составлено дополнительное соглашение, оговаривающее изменение цены.

В счете, выставляемом иностранным юридическим лицом по контракту, также должна быть указана сумма, соответствующая цене контракта. Эта сумма и будет являться полным доходом иностранного юридического лица, подлежащим налогообложению в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В контракте при этом должно быть оговорено, что если российское юридическое лицо обязано или становится обязанным по российскому законодательству произвести удержание налогов, то российское предприятие должно срочно уведомить об этом иностранного партнера, обеспечить вышеуказанные налоговые платежи и немедленно направить иностранной компании официальное подтверждение об осуществлении платежа.

2. Рассмотрим случай, когда порядок уплаты налога на прибыль определен международным соглашением об избежании двойного налогообложения. Тогда, чтобы учесть возникновение обязанности по уплате дополнительных налоговых обязательств (в частности, НДС), не предусмотренных на момент заключения контракта, можно включать в контракт положения об увеличении подлежащей выплате суммы.

Указанный вариант будет полностью соответствовать позиции налоговых органов. По нашему мнению, подобная оговорка может относиться и к налогу на доходы. В этом случае она будет выглядеть следующим образом.

Российское предприятие берет на себя обязательство перед иностранным юридическим лицом выплачивать такие дополнительные суммы, которые обеспечат последнему получение всех предусмотренных контрактом сумм в полном размере вне зависимости от того, предусмотрено ли налогообложение подобных доходов в стране происхождения. Поскольку при этом обязанность одного плательщика по уплате налога не переходит на другого, оговорка не будет противоречить п.2 ст.11 Закона РФ от 27.12.91 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций", а также п.6.5. Инструкции ГНС РФ от 16.06.95 N 34. В соответствии с оговоркой при выплате дополнительных сумм предполагается удержание налога у российского юридического лица как источника выплаты дохода при каждом перечислении иностранному юридическому лицу таких сумм.

Ответственность российского юридического лица - источника выплаты дохода

Виды ответственности за нарушение налогового законодательства установлены ст. 13 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" только для налогоплательщиков. В указанной статье, а также в Законе РФ "О налоге на добавленную стоимость" не установлены финансовые санкции за неудержание налогов с иностранных юридических лиц в отношении источника выплаты дохода - российского юридического лица.

Что касается понятия "налогоплательщик", то в соответствии со ст. 3 Закона "Об основах налоговой системы" под ним понимаются юридические лица, другие категории плательщиков и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налоги (п.1 ст.11 Закона "Об основах налоговой системы").

Налогоплательщиками, согласно п.5 ст.7 Закона "О налоге на добавленную стоимость", при реализации иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговом органе, товаров (работ, услуг) на территории РФ, являются сами иностранные юридические лица, поскольку объект налогообложения возникает именно у них. Налогоплательщиками налога на доходы иностранных юридических лиц, не связанные с деятельностью представительства в РФ, также являются сами иностранные компании, так как объект налогообложения (доход) возникает только у них (ст.10 Закона "О налоге на прибыль"). Однако механизм контроля и взимания НДС с лиц, не состоящих на учете в налоговом органе, и, соответственно, налога на доходы, не связанные с деятельностью представительства в РФ, отсутствует, поэтому обязанность удержания и уплаты налога возложена на российские предприятия - источники выплаты, не являющиеся при этом налогоплательщиками.

Таким образом, поскольку российские предприятия - источники доходов налогоплательщиками не являются, а специальная ответственность в налоговом законодательстве отсутствует, - в отношении их не могут быть применены штрафные санкции (в т.ч. и взыскание пеней) за неудержание (неперечисление в бюджет) своевременно налога за счет средств, перечисляемых иностранным предприятиям.

Дополнительно отметим, что согласно определению, данному в Инструкции N 26 "О порядке ведения в госналогинспекциях оперативно-бухгалтерского учета налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей", утвержденной Приказом Госналогслужбы РФ от 15.04.94 N ВГ-3-13/23, под недоимкой по налогам понимается непосредственно сумма налога, невнесенная плательщиком в установленный соответствующим законодательным актом срок. Источником уплаты налогов, в соответствии со ст.10 Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций", а также п.5 ст.7 Закона "О налоге на добавленную стоимость", являются средства, перечисляемые иностранным предприятиям или другим лицам, указанным этими иностранными предприятиями.

Кроме того, в соответствии с подп."г" п.1 ст.13 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ", взыскание недоимки обращается на полученные налогоплательщиком доходы, а в случае отсутствия таковых - на имущество этого лица. То есть, Закон строго устанавливает источник взыскания недоимки - доход налогоплательщика.

За перечисление дохода без удержания налога с российских предприятий - источников выплаты дохода иностранным юридическим лицам в бесспорном порядке может быть взыскана сама сумма налогов (п.4.5. Инструкции N 34). В связи с тем, что у российских предприятий в обычных условиях отсутствуют меры воздействия на иностранного партнера, сумма налогов будет ими уплачиваться за счет прибыли. Данная сумма, по указанным причинам, не может быть признана для российских предприятий недоимкой, а потому будет являться видом ответственности. По нашему мнению, закрепления такой ответственности только в Инструкции далеко не достаточно.

Помимо этого, в бесспорном порядке налоговые органы взыскивают и НДС у российских предприятий при выявлении случаев выплаты доходов иностранным организациям без удержания НДС (Письма Госналогинспекции по г.Москве от 09.06.97 N 11-13/12730, от 06.05.96 N 11-13/9369). Указанные действия являются еще более спорными и необоснованными, так как ни Закон "О налоге на добавленную стоимость", ни Инструкция "О порядке исчисления и уплаты НДС", в отличие от Инструкции ГНС РФ "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" от 16.06.95 N 34 (пункт 5.4.), не предусматривают взыскания в бесспорном порядке с лиц, выплачивающих доходы иностранным предприятиям, суммы НДС.