**Особенности учета иностранных организаций**

**в российских налоговых органах**

 Регистрация иностранных организаций

 Постановка на учет в связи с открытием представительства

 Постановка на учет по месту нахождения недвижимого имущества

 и транспортных средств

 Открытие счета в российском банке

 Постановка на учет иностранных организаций, действующих через

 российских представителей

 Внесение изменений после постановки на учет

МНС России принял Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденное приказом от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124. Ниже изложены рекомендации данного Положения.

**Регистрация иностранных организаций**

Требования Положения распространяются на:

- иностранных юридических лиц, компании, фирмы, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также любые другие организации (включая полные товарищества и личные компании), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств (далее именуемые "иностранные организации");

- международные организации, созданные на основе международных договоров, обладающие международной правосубъектностью и имеющие статус юридического лица, располагающие в Российской Федерации своими постоянными органами, филиалами или представительствами (далее именуемые "международные организации");

- дипломатические и приравненные к ним представительства иностранных государств в Российской Федерации (далее именуемые "дипломатические представительства").

Для представительств, приравненных к дипломатическим, нет точного определения. Венская конвенция о дипломатических сношениях (Вена, 18 апреля 1961 г.) никого не приравнивает к дипломатическим представительствам. Сотрудники налоговых органов в некоторых частных ответах, посвященных льготе по НДС для дипломатического корпуса, допускают применение льготы и для консульских учреждений. Та же позиция усматривается из п.2.2 Положения, однако с точки зрения международного права она весьма спорна, а российское налоговое право по данному поводу не дает никаких комментариев. Единственное указание имеется в письме МИД России от 22 марта 1994 г. N 279/Дгп-нс "Об освобождении от уплаты налогов, сборов и пошлин сотрудников посольств иностранных государств и членов их семей, живущих вместе с ними". Этим письмом сообщен список представительств, аккредитованных при МИД России, которые по объему привилегий и иммунитетов приравниваются к дипломатическим: Европейская Комиссия; Европейский банк реконструкции и развития; Лига Арабских Государств; Международный банк реконструкции и развития (Всемирный банк); Международный банк экономического сотрудничества; Международный валютный фонд; Международный инвестиционный банк; Международный Комитет Красного Креста; Международная организация космической связи "Интерспутник"; Международная организация по миграции; Международная федерация обществ Красного Креста и Красного Полумесяца; Международная финансовая корпорация; Международный центр научной и технической информации; Организация Объединенных Наций; Организация Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры (ЮНЕСКО); Организация Объединенных Наций по промышленному развитию (ЮНИДО); Мальтийский Орден; Святой Престол.

Согласно п.1.5 Положения на учет в России ставятся иностранные организации, осуществляющие деятельность в территориальном море, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации. Согласно ст.2 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилежащей зоне Российской Федерации" территориальным морем считается примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной в 12 морских миль. Континентальный шельф, как предусмотрено ст.1 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. N 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации", включает морское дно и недра подводных районов, в том числе находящихся за пределами территориального моря, на всем протяжении естественного продолжения сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка. Внешняя граница континентального шельфа находится на расстоянии 200 морских миль от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря. Если подводная окраина материка простирается на расстояние более 200 морских миль от указанных исходных линий, внешняя граница континентального шельфа совпадает с внешней границей подводной окраины материка, определяемой в соответствии с нормами международного права. Исключительная экономическая зона согласно ст.57 Конвенции Организации Объединенных Наций по морскому праву (Монтего-Бей, 10 декабря 1982 г.) представляет собой морское пространство за пределами территориального моря шириной в 200 морских миль, отсчитываемых от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря.

Разработчики российского шельфа и морского пространства регистрируются в налоговых органах субъекта Федерации, примыкающего к соответствующему району территориального моря, континентального шельфа и исключительной зоны Российской Федерации. Однако "примыкание" - понятие весьма неопределенное. Район, в котором происходит разработка шельфа, может находиться на расстоянии свыше 400 км от территории субъекта Федерации. Сложно, например, определить место регистрации плавучей буровой установки. Авторы Положения предвидели подобные коллизии и в п.1.6 предусмотрели, что в случае возникновения у плательщиков затруднений с определением места постановки на учет (учета) решение на основе представленных ими данных принимается соответствующим налоговым органом, определенным МНС России или Управлением МНС России по субъекту Федерации. Таким образом, в примере с буровой установкой ее владельцам следует сначала обратиться в центральный аппарат МНС России для определения субъекта Федерации, где им предстоит встать на учет, а уже затем обратиться в соответствующий территориальный орган.

**Постановка на учет в связи с открытием представительства**

Постановка иностранных субъектов на налоговый учет происходит по-разному. Степень присутствия иностранного субъекта в РФ обусловливает его статус как налогоплательщика и, соответственно, порядок постановки на учет. Согласно п.2.1.1 Положения иностранные компании становятся на учет в связи с созданием отделения в случае, если осуществляют или намереваются осуществлять деятельность в Российской Федерации более 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности). Месячный срок нужен, чтобы рабочее место было признано стационарным согласно ч.2 ст.11 НК РФ, а его местонахождение - обособленным подразделением. Постановка на налоговый учет производится по месту деятельности не позднее 30 дней с момента ее начала.

Иностранная компания, намеревающаяся начать работу в РФ, должна иметь четкий бизнес-план с указанием срока деятельности. Согласно п. 2.1.1.1 Положения иностранные организации обязаны встать на учет в налоговом органе независимо от наличия обстоятельств, с которыми законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и международные договоры Российской Федерации связывают возникновение обязанности по уплате налогов. Здесь имеется в виду оговорка, широко распространенная в российских соглашениях об избежании двойного налогообложения, согласно которой отдельные виды деятельности, хотя и осуществляются на территории РФ, не приводят к образованию постоянного представительства и налоговому резидентству (см., например, ст.5 Конвенций об избежании двойного налогообложения, заключенных Россией с Великобританией, США, Францией).

В соответствии с Положением иностранные организации должны вставать на учет независимо от того, какой деятельностью они будут заниматься. Определяющим критерием служит не предмет деятельности, а ее срок, создание обособленного представительства.

Для постановки на учет в налоговом органе необходимы следующие документы:

- заявление о постановке на учет по форме 2001И;

- легализованные выписка из торгового реестра, сертификат об инкорпорации или другой аналогичный документ, содержащие информацию об органе, зарегистрировавшем иностранную организацию, регистрационном номере, дате и месте регистрации. Вместо подлинников документов могут быть представлены копии, заверенные в установленном порядке (т.е. выдавшим органом или нотариусом). Для организаций, создание которых не требует специальной регистрации (внесения в торговый реестр и т.п.) - легализованные копии учредительных документов или других документов, содержащих информацию о получении права на ведение предпринимательской деятельности;

- справка налогового органа иностранного государства в произвольной форме о регистрации иностранной организации в качестве налогоплательщика в стране инкорпорации с указанием кода (или аналога) налогоплательщика;

- решение уполномоченного органа иностранной организации о создании отделения в Российской Федерации или в случае отсутствия такого решения - копия договора, на основании которого осуществляется деятельность в Российской Федерации;

- доверенность, выданная иностранной организацией на управляющего отделением.

Под договором, на основании которого осуществляется деятельность на территории РФ, понимается сделка, совершаемая в рамках обычной хозяйственной деятельности. Все, что связано с договором, учитывающим заинтересованность российской стороны, предусмотрено в разд.4 Положения.

Если иностранная компания открывает новое представительство, уже имея в России свое подразделение, то ей в соответствии с п.2.1.1.2 следует представить в налоговый орган:

- заявление о постановке на учет по форме 2001И;

- решение уполномоченного органа иностранной организации о создании нового отделения в Российской Федерации или в случае отсутствия такого решения - копию договора, на основании которого осуществляется деятельность в Российской Федерации;

- доверенность, выданную иностранной организацией на управляющего отделением;

- заверенную в установленном порядке копию свидетельства, выданного налоговым органом, в котором иностранная организация была ранее поставлена на учет.

Таким образом, если иностранная компания хочет открыть несколько отделений на территории РФ, то целесообразно сначала открыть один офис, что упростит постановку на учет остальных отделений.

**Постановка на учет по месту нахождения**

**недвижимого имущества и транспортных средств**

Еще одним основанием для постановки на налоговый учет иностранных компаний является факт нахождения их недвижимого имущества и транспортных средств на территории РФ. В п.2.4.1 Положения говорится, что постановке на учет подлежат иностранные и международные организации, имеющие в Российской Федерации недвижимое имущество и транспортные средства (в том числе ввезенные ими на территорию Российской Федерации), принадлежащие им на праве собственности или на правах владения, пользования или распоряжения.

С точки зрения гражданского права эта формулировка некорректна. Владение, пользование и распоряжение не являются вещными правами. Это полномочия, которые собственник или третье лицо (с согласия либо по поручению собственника) может осуществлять в отношении вещи. Из буквального толкования п.2.4.1 следует, что каким бы правом ни обладало иностранное лицо в отношении вещи, оно должно встать на налоговый учет. Ведь по договору аренды согласно ст.606 ГК РФ происходит передача имущества во временное владение и пользование. Из чего следует, что если иностранная организация, например, возьмет в аренду офис или даже автомобиль, ей придется регистрироваться, поскольку в соответствии с ч.1 ст.626 ГК РФ по договору проката арендатор получает права владения и пользования предоставляемой вещью.

Постановка на учет иностранной организации происходит по месту нахождения ее недвижимого имущества или по месту регистрации транспортного средства. Это относится и к тем транспортным средствам, которые по законодательству относятся к недвижимому имуществу. Согласно ч.1 ст.130 ГК РФ это подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты.

В данном случае ситуация вступает в противоречие с требованиями НК РФ. Как предусмотрено ч.5 ст.83 Кодекса, морские, речные и воздушные суда должны регистрироваться в налоговых органах по месту нахождения (жительства) собственника имущества. Как видно, Положение в отношении воздушных и водных судов вводит противоположные правила - налогоплательщик должен встать на налоговый учет по месту регистрации имущества. Это допустимо в том случае, если иностранная компания не имеет отделения, прошедшего в России государственную регистрацию, но если такое отделение есть, то требования Положения противоречат НК РФ.

Прочие транспортные средства согласно ч.5 ст.83 НК РФ ставят на налоговый учет по месту приписки (порт) или по месту государственной регистрации, а при отсутствии таковых - по месту нахождения (жительства) собственника имущества. Если под прочими транспортными средствами понимать автомобильный транспорт, то его государственная регистрация происходит в соответствии с Правилами регистрации автомототранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения (утверждены приказом МВД России от 26 ноября 1996 г. N 624). Здесь возникает пробел в законодательном регулировании. Порядок регистрации автомобилей, которые приобретены для представительств, регулируется письмом МВД России от 29 апреля 1996 г. N 13/5-922 "О регистрации транспорта за филиалами иностранных юридических лиц". При этом требуется информационное письмо налоговой инспекции о постановке на учет иностранного юридического лица в связи с осуществлением им деятельности на территории Российской Федерации через филиал (представительство) с указанием места нахождения и идентификационного номера налогоплательщика. Если нет филиала, представительства или отделения, следует получить транзитный номер по месту нахождения транспортного средства в соответствии с п.3.9 Правил на 20 суток. Однако это не освобождает от необходимости встать на налоговый учет.

Регистрация транспортных средств, принадлежащих дипломатическим и консульским представительствам, международным (межгосударственным) организациям, иностранным банкам, зарубежным органам печати, радио, телевидения и другим организациям, аккредитованным при МИД России или при федеральных органах исполнительной власти, проводится по адресу, указанному в документах, выданных государственными регистрирующими органами (п.3.4 Правил).

**Открытие счета в российском банке**

Если иностранная организация не имеет отделений и не обладает имуществом на территории РФ и только открыла счет в российском банке, она все равно должна встать на налоговый учет. Согласно п.3.1 Положения постановка на учет в этом случае производится в налоговом органе по месту нахождения банка. Часть 1 ст.86 НК РФ запрещает банкам открывать счета без предъявления свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. В письме МНС России от 25 июля 2000 г. N ВГ-6-06/562@ указано, что учет иностранных организаций, открывающих банковские счета, ведется в налоговых органах по месту постановки на учет соответствующих банков.

Таким образом, чтобы открыть счет в российском банке иностранная организация должна выяснить, в каком налоговом органе находится на учете этот банк, зарегистрироваться там и только после этого заключать договор с банком.

Пункт 3.3 Положения предусматривает, что если в результате проведения операций по счетам, открытым на территории Российской Федерации иностранными и международными организациями, у них возникает обязанность самостоятельно уплачивать налоги, то такие организации подлежат постановке на учет в налоговом органе по правилам для учета отделений в течение 30 дней с момента возникновения такой обязанности.

Остается непонятным, в результате каких операций могут возникнуть такие доходы. На банковский счет можно получать денежные средства, производить с него расчеты. Также по банковскому счету могут начисляться проценты. Денежные средства, поступающие на счет, безусловно, являются доходом, равно как и проценты. Однако оба вида доходов кто-то выплачивает, а согласно ч.3 ст.10 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-I "О налоге на прибыль предприятий и организаций" налог с доходов иностранных юридических лиц, не имеющих постоянного представительства, от источников в Российской Федерации удерживается предприятием, выплачивающим такие доходы. Самостоятельной уплаты налога не происходит. Видимо, в Положении подразумевается вид дохода, который никто не выплачивает. Таким доходом могут быть только курсовые разницы, начисляемые по валютным счетам. Налоговые органы считают, что иностранные организации тоже должны включать их в свой доход. Однако эта точка зрения весьма спорна.

Включение курсовых разниц по валютным счетам и операциям в иностранной валюте в состав облагаемой прибыли предусмотрено п.14 Положения 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 (утверждено Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. N 552). В налоговом законодательстве отсутствует определение понятия "курсовая разница". Оно дано только в нормативных актах по бухгалтерскому учету, а именно: в п.3 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000 (утверждено приказом Минфина России от 10 января 2000 г. N 2н). Таким образом, при включении курсовой разницы в облагаемую базу предприятия должны строго руководствоваться требованиями бухгалтерского учета. Основания для расширительного толкования этого понятия отсутствуют. Поэтому если налогоплательщик не обязан учитывать курсовую разницу для целей бухгалтерского учета, он не обязан учитывать ее и для целей налогообложения. Возникает курсовая разница только в связи с ведением бухгалтерского учета по российским правилам. Однако ПБУ 3/2000 не распространяется на иностранные юридические лица, как следует из его п.1. Поэтому иностранные компании не обязаны переоценивать свои обязательства в рубли и начислять курсовую разницу, включая ее в свой доход.

Кроме того, согласно п."а" ст.3 Закона о налоге на прибыль в РФ облагаются налогом только доходы, связанные с деятельностью иностранных компаний в РФ. Но доходы в виде курсовых разниц таковыми не являются. Курсовая разница по валютному счету не возникает в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, ибо не связана с заключением каких-либо сделок. Она образуется в связи с изменением курса рубля по отношению к валютам иных стран, на которое самая крупная транснациональная корпорация непосредственно (т.е. официально) влиять не может.

Однако эта позиция налоговыми органами не разделяется, и организациям, открывающим валютный счет, можно рекомендовать сразу вставать на учет по правилам для отделений.

**Постановка на учет иностранных организаций,**

**действующих через российских представителей**

Некоторые иностранные организации поручают действовать в России от их имени российским гражданам. Такая ситуация Положением предусмотрена. Согласно п.4.2.1 в случае, если деятельность российской организации в соответствии с действующим законодательством и соглашениями об избежании двойного налогообложения образует постоянное представительство иностранной организации, то такие иностранные организации учитываются налоговым органом в уведомительном порядке.

Инструкция Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц" предусматривает (п.1.5), что если иностранное юридическое лицо осуществляет предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через российскую организацию или физическое лицо, то оно рассматривается как имеющее постоянное представительство. Российская организация или физическое лицо на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом должны представлять его интересы в РФ, действовать от его имени и иметь полномочия на заключение контрактов от имени иностранного юридического лица либо иметь полномочия оговаривать существенные условия контрактов.

Однако если такая российская организация или физическое лицо осуществляют эту деятельность в рамках своей основной деятельности, то они не рассматриваются как постоянное представительство иностранного юридического лица. Если же они действуют в отношении иностранного юридического лица не только в рамках своей основной деятельности, но и имеют полномочия заключать контракты и представлять его интересы в России, то в отношении этой особой деятельности они считаются постоянным представительством иностранного юридического лица.

Аналогичные правила используются в некоторых соглашениях об избежании двойного налогообложения. Например, в ст.5 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Никозия, 5 декабря 1998 г.) предусматривается, что предпринимательская деятельность через брокера, комиссионера или любого другого агента с независимым статусом при условии, что эти лица действуют в рамках своей обычной деятельности, не образует постоянного представительства. Деятельность через иных лиц, которые имеют и обычно используют полномочия заключать контракты от имени иностранного юридического лица, приводит к образованию постоянного представительства.

Поэтому те, кто принимает на себя обязательства представлять интересы иностранных организаций, должны предпринять действия по постановке этой организации на учет в налоговом органе. Уклонение от регистрации является нарушением, за которое ч.1 ст.117 НК РФ предусматривает штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение определенного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб. Все вопросы, связанные с налоговым статусом, следует выяснять в соответствующем налоговом органе (п.4.2.3 Положения).

В случае правонарушений, допущенных представителем иностранной организации в результате его действий (бездействия), ответственность в соответствии со ст.28 НК РФ возлагается на иностранную организацию, т.е. суммы санкций взыскиваются за счет имущества иностранного субъекта.

**Внесение изменений после постановки на учет**

Согласно п.5.1 Положения при изменении сведений, содержащихся в заявлениях о постановке на учет, иностранные и международные организации обязаны письменно информировать об этом соответствующие налоговые органы по месту постановки на учет не позднее 10 дней с момента изменения сведений. В части 3 ст.84 НК РФ предусмотрено, что информирование налоговых органов об изменениях происходит в 10-дневный срок с момента регистрации изменений в учредительных документах. Отсюда следует, что под моментом внесения изменений надо понимать только момент их официальной регистрации.

Согласно п.5.1.1 Положения в случае изменения сведений, которые при постановке на учет иностранных или международных организаций подтверждаются документами, им необходимо направить в налоговые органы по месту постановки на учет соответствующие документы, удостоверяющие проведенные изменения. К таким сведениям относятся:

- факт государственной регистрации в другом государстве;

- факт постановки на налоговый учет в другом государстве;

- осуществление деятельности в РФ на основании решения о создании отделения или в связи с заключением соответствующего договора;

- назначение руководителя отделения, действующего на основании доверенности.

Таким образом, новые документы придется представлять в двух случаях:

- при переносе деятельности иностранной организации из России в другую страну;

- при назначении нового руководителя отделения или при изменении его полномочий.

Литература

"Ваш налоговый адвокат", N 1, I квартал 2001 г.