

ПОРЯДОК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ НАЛОГОМ НА ПРИБЫЛЬ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Аннотация. В данной работе рассмотрен порядок налогообложения иностранных организаций налогом на прибыль. Предложены пути его совершенствования.

Ключевые слова: налог, налог на прибыль, налоговая политика, иностранные организации.

Tulyakova E.A.

THE PROCEDURE FOR TAXATION OF FOREIGN ORGANIZATIONS BY INCOME TAX AND WAYS TO IMPROVE IT

Annotation. This paper considers the procedure for taxation of foreign organizations with income tax. The ways of its improvement are suggested.

Keywords: tax, profit tax, tax policy, foreign organizations.

В данной статье рассматривается порядок налогообложения прибыли иностранных организаций. Предложены пути совершенствования налогообложения прибыли иностранных организаций, получаемых от источников на территории Российской Федерации.

В условиях глобализации экономики все чаще организации различных отраслей выходят на международный уровень. Осуществление предпринимательской деятельности на территории более чем одной страны давно уже стало общеприменительной практикой.

Исходя из самой сути налогообложения (налоги – основной источник доходов бюджета), государство заинтересовано облагать налогами любые доходы, полученные кем бы то ни было, от

⁶⁷ Магистр Налогового института РосНОУ.

источников, расположенных на территории государства. Однако деятельность иностранных организаций, как правило, обладает рядом особенностей, кроме того, в стране резидентства для них предусмотрена национальная система налогообложения. Таким образом, закономерно, что существует ряд различий в налогообложении иностранных организаций, в сравнении с налогообложением российских компаний. С другой стороны, налогообложение иностранных компаний должно быть направлено на исключение возможности уклонения от уплаты налогов в соответствующий бюджет недобросовестными участниками рынка, тем самым нанося ущерб российской национальной экономике.

Уплату налога на прибыль регламентирует глава 25 НК. Налог на прибыль, как и любому другому налогу, присущи 5 основных элементов:

- субъект (налогоплательщик)
- объект
- налоговая база
- налоговая ставка
- порядок и сроки уплаты.

Согласно ст. 246 НК налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или извлекающие доходы от источников, расположенных на российской территории.

Кроме того, иностранные организации, приравниваются к российским в случае, если они признаются налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международными договорами Российской Федерации по вопросам налогообложения, либо местом управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором ратифицированным РФ.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, являются доходы, признаваемые таковыми в соответствии с нормами НК, уменьшенные на соответствующие расходы (расходы непосредственно связанные с осуществлением деятельности через представительство). По общему прави-

лу, налоговая база определяется как денежное выражение объекта налогообложения.

Следует отметить, что иностранные некоммерческие организации при определении налоговой базы не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К таким поступлениям относятся поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления и решений органов управления государственных внебюджетных фондов, а также целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики-получатели обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (понесенных) в рамках целевого финансирования.

Существенной особенностью налогообложения иностранных организаций налогом на прибыль, является исчисление налоговой базы в размере 20% от суммы расходов, в случае осуществления иностранной организацией на территории РФ деятельности подготовительного/вспомогательного характера в интересах третьих лиц не предусматривающую вознаграждение, но влекущую образование постоянного представительства этой иностранной организации в Российской Федерации.

В таблице отражены налоговые ставки по налогу на прибыль, применяемые при налогообложении доходов иностранных организаций, полученных на территории Российской Федерации.

Следует отметить, что при включении в сумму прибыли иностранной организации доходов, с которых уже был фактически удержан и перечислен в бюджет налог на прибыль, сумма налога, подлежащая уплате этой организацией, уменьшается на сумму ранее удержанного налога.

В случае, если деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации приводит к возникновению постоянного представительства, то определение доходов такого постоянного представительства, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, производится с учетом выполняемых в Российской Федерации функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков.

**Таблица – Налоговые ставки налога на прибыль
для иностранных организаций**

Ставка, в %	Объект налогообложения	Налогоплательщик
20	Доходы, полученные от предпринимательской деятельности на территории РФ через постоянное представительство	Постоянное представительство иностранной организации
20	Все доходы не связанные с деятельностью постоянного представительства, с учетом особенной, предусмотренных НК	При отсутствии постоянного представительства, налог удерживается и перечисляется в бюджет у источника выплаты доходов
10	Доходы, связанные с осуществлением международных перевозок	Постоянное представительство иностранной организации
15	Дивиденды, выплачиваемые иностранной организации-акционеру (участнику) российских организаций	При отсутствии постоянного представительства, налог удерживается и перечисляется в бюджет у источника выплаты доходов
15	Доходы, получаемые в результате распределения прибыли или имущества других организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации	При отсутствии постоянного представительства, налог удерживается и перечисляется в бюджет у источника выплаты доходов
9% или 0%	Государственные и муниципальные эмиссионные ценные бумаги, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (ставка зависит от эмитента и года выпуска ценных бумаг)	При отсутствии постоянного представительства, налог удерживается и перечисляется в бюджет у источника выплаты доходов

Одной из особенностей налогообложения иностранных организаций налогом на прибыль является исчисление налоговой базы по доходам, подлежащим налогообложению у источника выплаты, а также удержание и перечисление налога в бюджет осуществляется в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы. При этом расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу (кросс-курсу) Центрального банка Российской Федерации (далее – ЦБР) на дату осуществления таких расходов.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог в общеустановленном порядке. Так сумма налога на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода, постоянные представительства исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

Сумма ежемесячных авансовых платежей, подлежащих уплате за соответствующий налоговый период, определяется постоянными представительствами в соответствии с порядком, установленным для российских организаций.

В случае, если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа меньше либо равна 0, то авансовые платежи за отчетный период не уплачиваются.

Еще одной особенностью уплаты иностранными организациями налога на прибыль в бюджет Российской Федерации является тот факт, что в случае, если источник доходов расположен в Российской Федерации и доходы не связаны с деятельностью постоянного представительства, при этом налогоплательщиком является иностранная организация, то законодательством обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию, выплачивающую такой доход налогоплательщику. Кроме того, на налогового агента в данном случае возложена обязанность определения суммы налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

Российские организации, выплачивающие доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам нескольким налогоплательщикам обязаны определять сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов:

1) если источником доходов налогоплательщика является российская организация, то доходы облагаются у источника выплаты.

В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;

2) при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик-получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.

Следует отметить, что иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, также могут выступать в роли налогового агента и в случае выплаты дохода иностранным организациям, у которых постоянное представительство на территории РФ отсутствует, доходы подлежат налогообложению у источника выплаты. Исключение составляют подлежащие выплате дивиденды и проценты государственным и муниципальным ценным бумагам. По общему правилу на налогового агента возложена обязанность по удержанию и перечислению в бюджет соответствующей суммы налога не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) доходов иностранной организацией.

Кроме того, для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство, законодательно предусмотрено представление налоговой декларации по итогам налогового (отчетного) периода, а также годового отчета о деятельности в Российской Федерации, представляемые по установленной форме в налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца со дня прекращения деятельности.

Главный фактор обложения одних и тех же объектов дважды, но в разных странах – различия в законодательстве, регулирующем

предпринимательскую деятельность и налогообложение в двух и более странах. Существование фактов международного двойного налогообложения создает значительные трудности для организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории более чем одной страны.

В связи с этим устранение международного двойного налогообложения – одна из основных задач налоговых органов не только Российской Федерации, но и иностранных государств. Особую заинтересованность в этом вопросе проявляют российские организации, вынужденные уплачивать налоги дважды: с бюджет РФ и бюджет иностранного государства.

На современном этапе государства все активнее начинают участвовать в налоговых правоотношений в части вопросов международного налогообложения, связанных с обоснованностью налогообложения доходов и имущества (иных объектов налогообложения иностранных юридических лиц (как в части взимания налогов с нерезидентов – по объектам налогообложения, полученным на территории страны, либо с резидентов – по объектам налогообложения, полученным за пределами государства).

Основной проблемой использования международных соглашений об избежании двойного налогообложения применение недоработанных определений. Часть терминов, используемых в международных налоговых соглашениях, имеют разное значение в рамках национального законодательства договаривающихся стран либо отсутствуют полностью. С целью решения указанной проблемы, целесообразно при заключении международных соглашений вносить изменения в национальное законодательство, совершенствовать механизмы реализации новых норм, вводимых международными соглашениями. Кроме того, следует обогащать национальное законодательство путем внедрения опыта иностранных государств, имевшего положительный эффект и реального к применению на территории Российской Федерации.

Проблема двойного налогообложения продолжает оставаться весьма актуальной. Ее наличие создает серьезные трудности для российских юридических лиц, осуществляющих деятельность, получающих доходы или имеющих имущество не только на территории РФ, но и в других государствах.

За последние 10 лет количество СИДН, заключенных на основе Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (далее – МК ОЭСР) значительно увеличилось. Большинство государств отдают предпочтение двусторонним соглашениям. Однако следует отметить, что специалистами ОЭСР отмечается, что двусторонние СИДН эффективны при решении вопроса об избежании уплаты налога с одних и тех же объектов дважды, но при этом гораздо менее эффективны, когда речь идет о предотвращении умышленной неуплаты налогов, т.к. в налоговых схемах ухода от налогообложения задействуются, как правило, резиденты трех и более стран.

Изменения, внесенные в национальное налоговое законодательство, в части создания возможности автоматического обмена налоговой информацией на международном уровне, дадут России возможность с 2020 года реализовать план по присоединению к многостороннему соглашению по автоматическому обмену финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным ОЭСР, и начать обмен. Внедрение указанного стандарта значительно увеличит возможности налоговых органов получать необходимую информацию для точного определения налоговых обязательств российских налогоплательщиков.

Список использованных источников и литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации
2. Налоговый кодекс Российской Федерации
3. Приказ Минфина России от 28.12.2018 N 293н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами такого соглашения, и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 30 сентября 2010 г. N 117н»
4. Пономарева К.А. Международное сотрудничество государств в сфере прямого налогообложения: опыт ОЭСР и развитие

правового регулирования обмена информацией в налоговых целях
// Актуальные проблемы российского права. 2016. №9 (70)

5. Смородина Е.А. Особенности налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации // Известия УрГЭУ. 2018. №6 (50).

6. Налогообложение иностранных юридических лиц в России – НДС [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.taxman.ru/332.html>

7. Налоговая нагрузка на экономику в странах ОЭСР по видам налоговых доходов – [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.minfin.ru/opendata/7710168360-tax_burden/

8. Список международных договоров об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и другими государствами – http://minfin.ru/OpenData/7710168360-international_treaty/