

Студент

Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

ОСОБЕННОСТИ ИСПОЛНЕНИЯ

РОССИЙСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ ФУНКЦИЙ

НАЛОГОВОГО АГЕНТА ИНОСТРАННОГО КОНТРАГЕНТА ПО

НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

Аннотация. Рассмотрены особенности обложения и необложения налогом доходов иностранной организации, полученных от источников в РФ и не связанных с деятельностью ее постоянного представительства.

Анотація. Розглянуто особливості обкладення та необкладення податком доходів іноземної організації, отриманих від джерел у РФ та не пов'язаних із діяльністю її постійного представництва.

Annotation. The article is devoted to consideration of taxation or freedom from taxes of foreign companies revenue, which was derived from the sources in the Russian Federation and isn't related to forming permanent representation.

Ключевые слова: постоянное представительство иностранной организации, налоговый агент, налог на прибыль иностранной организации, Международный договор об избежании двойного налогообложения, постоянное местонахождение иностранной организации.

В настоящее время иностранные организации практически без ограничений имеют право осуществлять деятельность на территории Российской Федерации. При этом иностранные организации наряду с российскими также признаются налогоплательщиками. Соответственно, доход иностранных организаций также подлежит налогообложению.

Если нерезидент имеет на территории РФ постоянное представительство, то он же является налогоплательщиком налога на прибыль организации. Следовательно, обязанность исполнения функций налогового агента не возникает.

В противоположном случае, если иностранная организация не имеет представительства в РФ и получает доходы от источников в России, то функции по удержанию и уплате налога на прибыль возлагаются на российскую фирму, выплатившую такой доход. Именно эту ситуацию хотелось бы рассмотреть более подробно [1].

Статьей 309 Налогового кодекса РФ установлен перечень доходов иностранной организации, которые подлежат обложением налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. В основном это:

- дивиденды, выплачиваемой иностранной организации – акционеру (участнику) российских организаций;
- иные доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества, в том числе, при ликвидации организации;
- процентный доход от долговых обязательств;
- доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы [2].

Может возникнуть вопрос: что же подразумевается под "иными аналогичными доходами"? Налоговый кодекс РФ прямых разъяснений на этот счет не дает. По этому поводу существует, как минимум, 2 точки зрения:

1) аналогичность доходов означает, что выплачиваемые доходы должны быть схожи с каким-то конкретным видом дохода, прямо поименованным в статье 309 Налогового кодекса РФ. Но эта точка зрения поддерживается в основном арбитражной практикой.

2) аналогичность дохода заключается не в схожести с каким-либо поименованным видом дохода в вышеупомянутой статье, а в том, что все они не связаны с деятельностью через постоянное представительство иностранной организации. При этом характер дохода может быть совершенно любым [3].

Эта точка зрения относится к контролирующим органам и берет свое начало еще в Методических рекомендациях к 25 главе Налогового кодекса РФ. То есть практически любой доход, выплаченный иностранной фирме, не имеющей представительство в РФ, влечет необходимость выполнения функций налогового агента по налогу на прибыль, кроме прямых исключений, предусмотренных кодексом. Например:

- доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме рассмотренных, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ,

© Фокина А. А., 2013

не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ;

- доходы в виде премий по перестрахованию;
- доходы от реализации на иностранной бирже ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов;

- доходы от перевозок, осуществляемых иностранной организацией исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ;
- кроме того, касается доходов от оказания экспедиторских услуг;
- доходы, полученные иностранной организацией от российской, но в результате выполнения работ/услуг за пределами территории РФ;
- доходы, полученные иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр;
- доходы, не облагаемые налогом по ст. 251 НК РФ.

Особого внимания заслуживает тот факт, что при налогообложении доходов должны учитываться положения Международных договоров и соглашений, регулирующих вопросы налогообложения, заключенных между РФ и соответствующим иностранным государством [2].

Если в Международном договоре предусмотрен порядок налогообложения отдельных видов дохода, отличный от установленного российским Налоговым кодексом, то должны применяться положения международного договора или соглашения. На это указывает статья 7 Налогового кодекса РФ.

Международными соглашениями может быть предусмотрен льготный режим налогообложения, который заключается в применении либо пониженных ставок налога, либо в том, что какие-либо доходы могут вообще не облагаться налогом в России [4].

Перечень международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения по состоянию на 01.01.2012 г. приведен в Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 27 февраля 2012 г. № 03-08-13.

Льготный режим налогообложения может быть применен при наличии следующих условий (ст. 312 НК РФ):

- 1) между РФ и соответствующим иностранным государством заключен международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения;
- 2) данным международным договором (соглашением) установлен льготный режим налогообложения в отношении отдельного вида дохода, приведенного в ст. 309 НК РФ;
- 3) иностранная организация должна представить налоговому агенту соответствующее подтверждение того, что она является налоговым резидентом государства, с которым РФ заключила международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения.

Об обязанности предоставления подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации следует сказать отдельно. Налоговым Кодексом не устанавливается обязательная форма документов, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государстве. Такими документами могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством иностранного государства, а также справки в произвольной форме.

Существуют определенные общие требования к таким справкам, а именно: в документах, подтверждающих постоянное местопребывание, проставляется печать (штамп) компетентного органа иностранного государства и подпись уполномоченного должностного лица этого органа. В ином случае справка должна быть легализована в дипломатическом представительстве или консульстве, находящимся за рубежом.

В разъяснении Минфина РФ сказано, что постоянного местопребывания получателя дохода в иностранном государстве недостаточно для применения льготного режима международного налогообложения. Необходимо так же, что бы он выступал фактическим получателем дохода – лицом, которое имеет право не только на получение соответствующей выплаты, но и определяет дальнейшую экономическую судьбу дохода (письмо Минфина РФ от 01.04.2010 г. № 03-08-05). При этом должны существовать и правовые основания получения дохода – заключенный договор.

Если российская организация несвоевременно перечислит налог за иностранную организацию, она может быть оштрафована (ст. 123 НК РФ). Штраф составит 20 % от суммы налога, подлежащего перечислению.

А вот взыскать недоимку самого налога, то есть потребовать уплатить налог за счет средств налогового агента, инспектор не вправе. Об этом разъяснил Высший Арбитражный Суд в своем постановлении № 14-977/09.

Если контрагент по каким-либо причинам на момент выплаты дохода не представил подтверждение постоянного местопребывания, и российская организация удержала у него налог, а позднее такое подтверждение было получено, иностранный партнер вправе вернуть сумму удержанного налога. Для этого в налоговый орган по месту учета налогового агента иностранная организация должна предоставить следующие документы:

- заявление на возврат удержанного налога по форме, утвержденной приказом МНС России от 15.01.2002 г. № БГ-3-23/13;
- подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации на момент выплаты дохода, заверенная компетентным органом соответствующего иностранного государства;
- договор и копии платежных документов на уплату налога.

Налоговый агент представляет в налоговую инспекцию расчет о суммах, выплаченных иностранной организации доходов и удержанных налогов по форме, утвержденных Приказом МНС России от 14.04.2004 г. № САЭ-3-23/286 [5].

Налоговый расчет составляется в отношении выплат, произведенных в отчетном периоде, и представляется в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (ст. 289 Налогового кодекса РФ).

В заключение следует отметить, что вопрос налогообложения деятельности иностранной организации, имеет большое значение, так как изменение ее налогообложения зависит от того, ведет ли организация деятельность на территории РФ, ведущей к созданию постоянного представительства, или нет.

Если иностранная организация не осуществляет деятельность на территории РФ, ведущей к образованию постоянного представительства, то она уплачивает налоги на доходы, указанные в ст. 309 НК РФ (проценты, дивиденды, роялти, доход от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей) и др.) [6]. Следовательно, функция по удержанию и уплате налога на прибыль возлагается на российскую организацию, выплатившую такой доход.

Рецензент

канд. экон. наук, доцент Котляров Е. И.

Литература: 1. Соколова И. Н. Организация – налоговый агент по налогу на прибыль [Электронный ресурс] // И. Н. Соколова // Налоговый вестник. – Режим доступа: <http://www.nalvest.com>. 2. Налоговый кодекс Российской Федерации: части 1 и 2. – М., 2011. – 761 с. 3. Майбуров И. А. Налоги и налогообложение / И. А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 558 с. 4. Анненкова Е. Налог на прибыль. Налоговые агенты [Электронный ресурс] / Е.

Анненкова. – Режим доступа : <http://www.klerk.ru>. 5. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы. – Режим доступа : <http://www.nalog.ru>. 6. Приходин С. А. Постоянное представительство иностранной организации для целей налога на прибыль (ст. 306 НК РФ). Существенные признаки [Электронный ресурс] / С. А. Приходин. – Режим доступа : <http://www.ukrat.ru>.