

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт Права

(наименование института полностью)

Кафедра ««Конституционное и административное право»

(наименование кафедры)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки, специальности)

«Правовое обеспечение государственного управления и местного
самоуправления»

(направленность (профиль))

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему «Проблемы правового регулирования налогообложения иностранных
юридических лиц на территории Российской Федерации»

Студент (ка)

Ю.В. Куркина

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный

Е.В. Чуклова

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

руководитель

Руководитель программы профессор Д.А. Липинский

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« _____ » _____ 2018 г.

Допустить к защите

Заместитель ректора-директор к.ю.н., доцент С.И. Вершинина

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« _____ » _____ 20 _____ г.

Тольятти 2018

Содержание

Введение	3
Глава 1. Правовые основы регулирования деятельности иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.....	7
1.1 Понятие и правовой статус иностранного юридического лица	7
1.2 Соотношение публичного и частноправового регулирования деятельности иностранных юридических лиц	19
Глава 2. Особенности налогообложения иностранных юридических лиц в Российской Федерации.....	26
2.1 Налоговый статус иностранных юридических лиц.....	26
2.2 Правовые аспекты налогообложения иностранных юридических лиц налогом на прибыль, налогом на имущество и НДС	36
2.3 Особенности налогообложения деятельности иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства.....	47
Глава 3. Особенности применения международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения.....	57
3.1 Общая характеристика и содержание международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения	57
3.2 Механизм применения договоров об избежании двойного налогообложения.....	70
Заключение.....	86
Список используемых источников.....	90

Введение

Одной из неотъемлемых составляющих функционирования государства в целом и его экономики в частности, является налоговая система. Весомую часть дохода бюджета Российской Федерации составляют налоги, взимаемые с иностранных юридических лиц. Необходимость стимулирования иностранного инвестирования, с одной стороны, и обеспечения публичных интересов государства, с другой, определяют специфический характер налоговых правоотношений, складывающихся между государством и иностранными юридическими лицами.

Актуальность темы исследования обусловлена особенностями иностранного юридического лица как субъекта налоговых правоотношений, а также связанными с этим коллизиями и пробелами в законодательстве. В частности, присутствие иностранного элемента определяет сложности в правоприменительной практике. Установление налогового режима для иностранных организаций прямо влияет на объем их присутствия на территории государства. Помимо сложностей в разграничении юрисдикции государства, регулирующей деятельность юридического лица, налогообложение указанного субъекта осложняется и рядом других вопросов. В частности, в связи с отсутствием законодательно закрепленного понятия иностранной организации открытым остается вопрос о налоговом статусе.

Для выявления особенностей правового регулирования иностранных юридических лиц необходимо определиться с понятием иностранного юридического лица. В законодательстве РФ отсутствует общепринятое определение иностранного юридического лица. В связи с этим представляется необходимым рассмотреть указанную категорию с различных позиций и выделить единую дефиницию.

Важную роль в правовой регламентации налогообложения иностранных организаций играют международные договоры. Несмотря на

большое количество международных договоров, направленных на устранение двойного налогообложения, механизм их применения остается неурегулированным. В связи с указанными пробелами в законодательстве возникают трудности в реализации правовых норм, сложившаяся правоприменительная практика отличается разнообразием, что также требует анализа. Коллизии налогового законодательства порождают многочисленные споры между иностранными инвесторами и налоговыми органами, что приводит к дестабилизации экономической ситуации в целом.

Цель исследования заключается в комплексном, взаимосвязанном рассмотрении правового регулирования налогообложения иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- раскрыть сущность понятия «иностранное юридическое лицо»;
- провести анализ налогового статуса иностранных юридических лиц;
- выявить особенности налогообложения деятельности иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства;
- охарактеризовать налоговые соглашения России об избежании двойного налогообложения, механизм их применения;
- выявить проблемы в правовом регулировании налогообложения иностранных юридических лиц в РФ;
- провести анализ правоприменительной практики по налогообложению иностранных юридических лиц на территории РФ.

Объектом исследования являются регулятивные и охранительные общественные отношения, возникающие в ходе функционирования иностранных организаций в Российской Федерации.

Предметом исследования являются нормы права, регулирующие налогообложение иностранных юридических лиц на территории РФ.

Степень научной разработанности проблемы. Налогообложение иностранных юридических лиц - устоявшийся институт налогового права.

Между тем, стремительное развитие налогового законодательства предопределяет необходимость его дальнейшего исследования. Правовое положение иностранных юридических лиц, как правило, анализируется с точки зрения гражданского и административного законодательства, налоговому статусу не уделено должного внимания. Зачастую в работах анализируются общетеоретические положения налогообложения иностранных юридических лиц либо рассматривается специфика взимания отдельного вида налога. Однако для выявления проблем правового регулирования налогообложения иностранных юридических лиц необходимо комплексно исследовать указанный институт во взаимосвязи международного и внутреннего законодательства, а также механизма реализации правовых норм.

Методологическую основу исследования составляют общие и частно-научные методы, такие как анализ, синтез, метод сравнительного правоведения, формально – юридический и другие.

Теоретическую основу исследования составляют труды ученых, исследовавших правовую природу, а также особенности законодательного регулирования деятельности иностранных юридических лиц в Российской Федерации. Проблемы правового регулирования деятельности иностранных юридических лиц на территории РФ исследовались в работах Д.В. Винницкого, Е.Л. Ермошиной, А.А. Копиной, А.В. Филипповой, И.А. Хавановой.

Научная новизна магистерской диссертации заключается в комплексном исследовании особенностей налогообложения иностранных юридических лиц: в выявлении частноправовых и публично - правовых начал в правовом регулировании их деятельности, исследовании как правового статуса иностранных юридических лиц в целом, так и их налогового статуса, в анализе правоприменительной практики, выявлении пробелов и противоречий в законодательстве, регулирующем их деятельность, а также в формировании конкретных предложений по решению проблем.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования выводов и предложений, сформулированных в магистерской диссертации в правотворческом процессе, работе предприятий, организаций и учреждений, а также в юридической науке.

Апробация результатов исследования: основные положения и результаты исследования были опубликованы в журнале «Проблемы науки» № 10 (23).

Структура магистерской диссертации обусловлена поставленной целью, состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемых источников.

Глава 1. Правовые основы регулирования деятельности иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации

1.1 Понятие и правовой статус иностранного юридического лица

Осуществление предпринимательства в России возможно не только российскими организациями, но и иностранными юридическими лицами. Для выявления особенностей их правового регулирования необходимо определиться с понятием иностранного юридического лица

Вопрос о дефиниции «иностранное юридическое лицо» поднимался еще в дореволюционный период. В частности, Г.Ф. Шершеневич исходил из того что, общество, чья деятельность, правление и имущество находятся за границей, является иностранным [128, с. 359].

Для разделения юридических лиц на российские и иностранные необходимо выявить соответствующие критерии.

Относимость юридического лица к тому или иному государству определяется понятием «национальность», которое раскрывается как связь юридического лица с государством. Однако указанный термин носит доктринальный характер и не закреплен в нормативно-правовых актах. «Национальность» следует отличать от понятия «личный статут» («личный закон») юридического лица, которое означает, право какого государства определяет правовой статус юридического лица. Например, если юридическое лицо будет считаться российским (его национальность), то его личным законом будет российское право (личный статут).

Рядом исследователей отмечено, что рассматриваемые определения являются условными в связи с тем, что не позволяют установить наличие иностранного капитала в организации, присутствие в качестве учредителей, участников (акционеров) иностранных физических лиц. Однако следует отменить, что подобного рода ситуации не меняют национальности юридического лица.

Существует несколько наиболее распространенных критериев определения национальности юридического лица. В странах англосаксонской правовой семьи ведущим является критерий инкорпорации, означающий, что национальность организации устанавливается в соответствии с местом регистрации. Простота указанного способа определения национальности обусловлена тем, что юридическое лицо без согласия государства, в котором оно было учреждено, не вправе самостоятельно изменить свою национальность. Кроме того, в случае признания деятельности организации, зарегистрированной в государстве с данным критерием, нежелательной, государство - инкорпорация вправе ликвидировать как само юридическое лицо, так и его подразделения, находящиеся за рубежом.

Достоинством указанного критерия является возможность определения места исполнения обязательств (выполнения работ, оказания услуг) в зависимости от наиболее благоприятного правового режима, предоставляемого государством, что способствует развитию внешнеэкономических отношений. Кроме того, в случае изменения места нахождения главного органа управления юридического лица, организация сохраняет свою правосубъектность.

Определение национальности юридического лица по месту осуществления деятельности представляет собой доктрину, согласно которой в отношении юридического лица используется право страны фактического осуществления коммерческой деятельности (критерий оседлости). «Оседлость» в рассматриваемом контексте толкуется двояко в зависимости от того, каким образом она закреплена в законодательстве государства. Местом осуществления деятельности признается либо место, прописанное в уставе юридического лица (уставная оседлость), либо место осуществления реальной хозяйственной деятельности (реальная оседлость).

В западноевропейских государствах ключевым является критерий, который предполагает, что личный закон - право государства, в котором

находится главный орган управления организации. Данный способ определения национальности является одним из разновидностей критерия оседлости. В этом случае упрощена процедура смены национальности юридического лица: достаточно лишь смены место нахождения органа управления.

Критерий гражданства учредителей организации стал следствием формирования, так называемой, теории контроля, которая получила наибольшее распространение в двадцатом веке в связи с взаимоотношениями государств во время Первой и Второй мировых войн.

Наиболее ярким в этой связи является следующий прецедент. Из двадцати пяти тысяч акций компании «DAIMLER», зарегистрированной в соответствии с законодательством Англии, лишь одна принадлежала ее подданному, остальные же были собственностью германских акционеров. В результате, несмотря на соблюдение законодательства государства при государственной регистрации юридического лица, указанная компания была признана судом «вражеской» [84, с. 90]. Указанная теория может применяться и в мирное время, в частности, при введении санкций в отношении какого-либо государства. Так во исполнение резолюции Совета Безопасности ООН Президентом РФ было издано Распоряжение № 721-рп от 06.11.1993, запрещавшее лицам, находившимся под юрисдикцией РФ, совершать любые операции и виды деятельности с любыми лицами или органами Гаити [50].

Однако недостатком указанного подхода является то обстоятельство, что работниками юридического лица могут быть также апатриды и бипатриды, а в случае с акционерами определить национальность держателя акции на предъявителя зачастую не представляется возможным.

Выделяют и другие критерии определения национальности юридического лица: гражданства учредителей организации, места подписки на акции компании, места заключения договора об учреждении. Однако

данные критерии не получили распространения в законодательстве современных государств.

Большое количество критериев определения национальности юридического лица обусловлено различными подходами к сущности юридического лица. Например, сторонники органической теории юридического лица рассматривают его как отдельный социальный организм, поэтому они придерживаются критерия оседлости, сторонники же фикции юридического лица отстаивают приоритет теории места его учреждения.

Возможно сочетание ряда критериев, так как каждый из них имеет свои достоинства, характеризует явление с разных сторон: критерий оседлости демонстрирует связь с имущественным комплексом юридического лица, критерий инкорпорации – с правопорядком государства, на котором оно учреждено, теория контроля – связь с учредителями организации.

В российском законодательстве термин «иностранное юридическое лицо» раскрывается в нескольких нормативно-правовых актах.

Гражданское законодательство РФ не содержит анализируемого термина, однако Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ) устанавливает, как определить личный закон юридического лица, таковым ГК РФ закрепляет право государства – учреждения. Исключением являются юридические лица, постоянно действующий исполнительный орган (либо в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа иной орган или лицо, имеющие право действовать от имени юридического лица без доверенности) которых находится в Республике Крым или в Севастополе. Указанные юридические лица в срок до 01.03.2015г. имели право обратиться в органы, осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц, с заявлением для внесения о них сведений в единых государственный реестр юридических лиц [24].

Следовательно, ключевым, для определения национальности юридического лица в российском праве является критерий места его учреждения.

Однако Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» № 129 - ФЗ предусматривает возможность регистрации государственными органами юридического лица лишь по месту нахождения его директора или иного постоянно действующего исполнительного органа либо, в случае его отсутствия, иного уполномоченного в силу закона, иного правового акта, учредительного документа лица или органа [39].

Таким образом, из анализа норм действующего законодательства следует сделать вывод о том, что ведущим в российском праве является критерий инкорпорации, однако, зачастую совместно с ним применяются иные критерии. Следовательно, представляется необходимым законодательно закрепить соотношение основополагающего критерия определения иностранного юридического лица - инкорпорации и факультативных критериев, их взаимодействие.

Понятие иностранного юридического лица закреплено и в других правовых нормах, характеризующих данное явление с разных сторон в зависимости от особенностей сферы регулирования правового акта.

Так Федеральный закон «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» определяет в качестве иностранных юридических лиц, не являющихся российскими [42]. Такое толкование «от обратного» не раскрывает сущности рассматриваемого понятия, не устанавливает четких критериев для отнесения юридических лиц к иностранным.

В Федеральном законе «Об иностранных инвестициях» от 09.07.1999 №160- ФЗ содержится понятие «иностранного инвестора», в случае, если им является юридическое лицо, закон определяет его следующим образом: иностранное юридическое лицо, гражданская правоспособность которого определяется в соответствии с законодательством государства, в котором оно учреждено, и которое вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации;

иностранная организация, не являющаяся юридическим лицом, гражданская правоспособность которой определяется в соответствии с законодательством государства, в котором она учреждена, и которая вправе в соответствии с законодательством указанного государства осуществлять инвестиции на территории Российской Федерации [37].

Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 №173 - ФЗ содержит понятие «нерезидент», используемое для целей указанного нормативно-правового акта, синонимичное понятию «иностранное юридическое лицо». Нерезиденты определяются как юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации [43]. В этом случае одновременно применяются два критерия определения национальности юридического лица: оседлости и инкорпорации.

Согласно ФЗ «Об экспортном контроле» от 18.07.1999 N 183-ФЗ иностранными определены лица, определение гражданской правоспособности которых осуществляется на основании права государства их учреждения [38].

В налоговом законодательстве содержится понятие иностранной организации, критериями отнесения к которой являются наличие гражданской правоспособности, а также учреждение в соответствии с законодательством иностранного государства.

Из анализа правовых норм следует сделать вывод, что основным в российском законодательстве является критерий инкорпорации, то есть иностранным будет признаваться юридическое лицо, учрежденное на территории иностранного государства в соответствии с его законодательством вне зависимости от гражданства учредителей (участников) юридического лица, его уставного (складочного капитала), место нахождения органов управления. Однако в некоторых сферах может

применяться дополнительно критерий места нахождения юридического лица, что выражено в проанализированных выше нормативно-правовых актах.

Законодательство зарубежных государств закрепляет различный правовой статус иностранных юридических лиц. В частности, в Румынии порядок признания на территории государства коммерческих и некоммерческих организаций различен. Первые – признаются на территории Румынии в силу закона, для признания вторых - дополнительно необходим соответствующий акт Правительства, при этом цели их деятельности не должны противоречить социальным и экономическим устоям Румынии. Данное положение закреплено в Законе о международном частном праве [79, с. 506].

Торговым кодексом Японии предусмотрено дополнительное обязательное условие для осуществления иностранным юридическим лицом деятельности на территории государства: наличие представителя юридического лица и регистрации юридического лица по месту нахождения данного представителя [79, с. 508].

Интересным в регулировании вопроса правового статуса иностранного юридического лица является законодательство Бельгии, которое закрепляет возможность сохранения правосубъектности иностранного юридического лица при изменении его место нахождения (перемещении в другое государства), если данное положение закреплено в законодательстве обоих государств. Процедура смены место нахождения в этом случае будет происходить в соответствии с правом государства, на территорию которого перемещается иностранное юридическое лицо [87, с. 407].

Статья 2 ГК РФ устанавливает, что нормы гражданского законодательства применяются и к иностранным юридическим лицам, иное может быть установлено только федеральным законом [24]. Из указанного следует, что в Российской Федерации для иностранных юридических лиц установлен режим наибольшего благоприятствования, то есть по общему правилу они имеют права и несут обязанности наравне с российскими

юридическими лицами. Как отмечают И.С. Искевич и Ю.С. Канина, нормы, закрепляющие для иностранных юридических лиц национальный режим, содержатся в законодательстве Белоруссии, Азербайджана, Армении, Словакии [88, с. 80].

Право- и дееспособность, составляющие понятие правосубъектности, у юридических лиц, в отличие от физических, возникают и прекращаются одновременно, в связи с чем, логичным является их анализ через призму единого понятия «правосубъектность».

В науке выделяют общую и специальную правоспособность. Применительно к юридическим лицам общая правоспособность означает возможность иметь права и нести обязанности, необходимые для осуществления различных видов деятельности, а специальная - предполагает наличие у юридического лица лишь тех прав и обязанностей, которые необходимы для осуществления ограниченного количества видов деятельности, закрепленных в учредительных документах юридического лица. Однако вопрос о правоспособности юридического лица является спорным в теории права, цивилистике, единого мнения в вопросе наличия общей или о существовании только специальной правоспособности юридических лиц, нет.

Законодательство различных государств также не однозначно в этом вопросе. Например, право Англии закрепляет общую правоспособность для юридических лиц, созданных актом монарха, для остальных же видов предусмотрена лишь специальная правоспособность.

Применительно к иностранным юридическим лицам категория правосубъектности определяет возможную меру участия субъекта в правоотношения, а также является необходимым элементом для вступления в правоотношения. В этой связи особенности правосубъектности иностранного юридического лица в РФ вызваны тем, что помимо российского законодательства, его права и возлагаемые обязанности закреплены в нормах национального права, международных договорах и соглашениях. В связи с

этим целесообразно обозначить правосубъектность иностранных юридических лиц как «специальную», в том значении, что их права и обязанности имеют ряд особенностей (ограничений и исключений), которые определяют различия в их правовом статусе с юридическими лицами РФ.

Ограничения для иностранных юридических лиц предусмотрены Земельным кодексом Российской Федерации (далее – ЗК РФ). Так пунктом 3 статьи 15 ЗК РФ предусмотрено, что иностранные юридические лица не могут обладать на праве собственности земельными участками, находящимися на приграничных территориях, перечень которых устанавливается Президентом РФ в соответствии с ФЗ о государственной границе РФ, и на иных установленных особо территориях РФ в соответствии с федеральными законами [28]. Статьей 3 Федерального закона «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» от 24.07.2002 № 101 – ФЗ установлена возможность юридических лиц обладать земельными участками сельскохозяйственного назначения лишь на праве аренды [41]. Закрепленная ЗК РФ возможность владения иностранными юридическими лицами и гражданами земельными участками на территории РФ являлась предметом рассмотрения в Конституционном суде РФ. Конституционный суд РФ указал, что сама по себе возможность предоставления в том числе иностранным юридическим лицам в собственность, а также право в определенных пределах владеть, пользоваться или распоряжаться земельными участками, не противоречит конституционно-правовому статусу земли как публичному достоянию. Вместе с тем законодатель должен исходить из приоритета российских граждан иметь в собственности землю, закрепленного статьей 9 и 36 Конституции РФ [131].

Приказом Федеральной регистрационной службы от 16.05.2007 г. № 82 «Об утверждении методических рекомендаций об особенностях государственной регистрации прав иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц на недвижимое имущество и сделок с ним» для иностранных юридических лиц предусмотрены

особенности в порядке регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним [54].

Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» № 129-ФЗ для учредителей – иностранных юридических лиц закреплена необходимость предоставления в орган государственной регистрации выписки из реестра иностранных юридических лиц страны его происхождения либо равного по юридической силе доказательства его правового статуса [39].

Федеральным законом «О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обороны страны и безопасности государства» № 57 – ФЗ предусмотрены ограничения для инвесторов - иностранцев при их участии в уставном капитале хозяйственных обществ, имеющих стратегическое значение для обороны и безопасности РФ, а также по совершению сделок с имуществом таких обществ. Например, для совершения сделок, влекущих установленные контроля иностранного инвестора над таким хозяйственным обществом, необходимо получить разрешение Федеральной антимонопольной службы [44].

Федеральным законом «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 №395-1 установлен порядок расчета квоты (предельного размера участия иностранных организаций в уставном капитале кредитных организаций), а также дополнительные требования к созданию и деятельности кредитных организаций с инвестициями нерезидентов [32].

Положения о квотировании участия иностранного капитала в уставном капитале страховых организаций (порядок расчета, последствия превышения квот) содержатся в Законе РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» №4015-1 [34].

Воздушным кодексом Российской Федерации ограничена доля участия иностранного капитала в уставном капитале авиационных предприятий. Доля участия не может превышать 49% в уставном капитале предприятия [25].

Статья 5 Федерального закона «О приватизации государственного и муниципального имущества» от 21.12.2001 № 178 - ФЗ устанавливает, что покупателями государственного и муниципального имущества не могут быть юридические лица, местом регистрации которых являются оффшорные территории. Перечень таких территорий устанавливается Министерством финансов РФ, а также юридические лица, контроль над которыми осуществляют такие компании или группа лиц, в которую входит оффшорная компания [40].

Ограничения в отношении иностранных инвесторов предусмотрены законодательством большого числа государств. Как отмечает С.И.Носов: наибольшее количество ограничений предусматривает законодательство Канады, Японии, Австралия, Мексика, Исландия. В Исландии установлены ограничения для иностранных юридических лиц в энергетической отрасли и рыболовстве, в Мексике - в нефтяной промышленности [102, с. 10]. Как правило, такого рода ограничения обусловлены экономическими, политическими причинами, направлены на обеспечение национальной безопасности и суверенитета государства.

При этом российское законодательство предоставляет широкий спектр прав для иностранных юридических лиц в особо значимых для государства сферах. Так иностранные юридические лица вправе осуществлять промышленное рыболовство на континентальном шельфе в соответствии с международными договорами с РФ. Данное положение закреплено в статье 14.2 Федерального закона «О континентальном шельфе Российской Федерации» от 30.11.1995 № 187 –ФЗ [36].

Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992 №2395-1 предусматривает возможность иностранным юридическим лицам быть пользователями недр. На основании решения Правительства РФ о возможности разведки и добычи полезных ископаемых на участке федерального значения право разведки и добычи полезных ископаемых предоставлено, в том числе, иностранным инвесторам [33].

Законодательством предусмотрена возможность допуска к участию иностранных юридических лиц в организованных торгах. Однако при включении такой организации в перечень Банком России возможно закрепление ограничений. Указанное положение закреплено в Федеральном законе «Об организованных торгах» от 21.11.2011 № 325-ФЗ [46].

Иностранные юридические лица могут выступать субъектами градостроительных отношений, в том числе, законодательно закреплена их возможность быть принятыми в члены саморегулируемой организации [31].

Согласно Федеральному закону «О геодезии, картографии и пространственных данных и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 30.12.2015 № 431 - ФЗ иностранные юридические лица могут выступать субъектами геодезической и картографической деятельности [48].

Режим наибольшего благоприятствования позволяет им обращаться в суд для защиты своих нарушенных прав и пользоваться процессуальными правами наравне с российскими организациями. Данное положение закреплено в статье 398 ГПК РФ [30] и в статье 254 АПК РФ [29].

Предоставление национального режима зачастую строится на принципах взаимности и устанавливается международными договорами. Так Соглашением между Россией и Швецией в отношении капиталовложений закреплён национальный режим, предоставляемый обеими сторонами участникам договора [10]. Соглашением России со Швейцарией, регулирующим вопросы экономического сотрудничества, установлено взаимное предоставление национального режима для товаров, производимых на территории одной из сторон и ввозимых на территорию другой стороны [51].

Таким образом, понятие иностранного юридического лица не закреплено в законодательстве РФ. Специальные нормативно-правовые акты дают определения тождественным понятиям «иностраный инвестор», «нерезидент», которые отражают специфику иностранной организации в

конкретной сфере. Иностранное юридическое лицо следует определить как юридическое лицо учрежденное на территории иностранного государства в соответствии с его законодательством вне зависимости от гражданства учредителей (участников) юридического лица, его уставного (складочного) капитала, места нахождения органов управления. Основным критерием для определения личного закона юридического лица в российском законодательстве является критерий инкорпорации, который, однако, не является безусловным и может использоваться совместно с иными критериями. Правовой статус иностранных юридических лиц в РФ следует определить как специальный. Несмотря на предоставление иностранным организациям национального режима, их правовой статус имеет особенности в связи с установлением нормативно-правовыми актами запретов и отраслях, обеспечивающих государственную безопасность, суверенитет, политическую и экономическую стабильность. В целом, в РФ, как и в большинстве зарубежных государств, юридическим лицам предоставляется режим наибольшего благоприятствования. Устанавливается он зачастую на основе принципа взаимности, что обеспечивается посредством заключения международных договоров и соглашений.

1.2 Соотношение публичного и частноправового регулирования деятельности иностранных юридических лиц

Для правовых систем континентально-правовой семьи традиционным является разделение отраслей на частные и публичные. Рецепция римского права в странах романо-германской системы привела к развитию частноправовых начал в правовом регулировании в симбиозе с публичными нормами права, получившими свое развитие в средневековой Европе.

Выделяют различные критерии разграничения публичного и частноправового регулирования. Так Г.Ф. Шершеневич отмечал, что исследователи в качестве таких критериев выделяют материальный признак –

содержание складывающихся отношений и формальный признак – способы защиты этих отношений [100, с. 804].

Основываясь на материальном критерии, сферой публично-правового регулирования являются социально значимые блага, отношения, связанные с реализацией общих интересов, относящихся к отдельному государству, его народу или к международному сообществу в целом; а общественные отношения, связанные с осуществлением и защитой прав и интересов физических и юридических лиц, относятся к сфере частноправового регулирования.

Формальный критерий позволяет разграничить нормы частного и публичного права в соответствии с тем, какие способы защиты права используются, например, самозащита присуща частной сфере, а также от кого исходит инициатива по защите нарушенных прав: от государства или от частного лица.

Однако следует помнить, что в некоторых случаях частный субъект (физическое или юридическое лицо), не имея возможности самостоятельно защитить свое право, обращается к публичным органам власти, таким образом вступает в публично-процессуальные отношения, защищая при этом права и законные интересы, предусмотренные нормами частного права. Публичное право обеспечивает охрану частных интересов, в чем проявляется тесная связь частного и публичного права.

Как верно отмечает В.В. Гурьянова, нормы публичного права устанавливаются в нормативно-правовых актах публичных образований и международных организаций путем закрепления модели поведения в целях защиты общих интересов, нормы частного права также могут устанавливаться самостоятельно субъектами складывающихся отношений, путем закрепления их в локальных нормативных актах, договорах, соглашениях. [82, с. 104].

Современная юридическая наука, разделяя право на частное и публичное, исходит из отнесения отраслей права к частным или публичным.

Например, гражданское, семейное, трудовое право традиционно относят к отраслям частного права, а уголовное, конституционное - к отраслям публичного права. При этом частноправовые отрасли содержат в себе и нормы публичного права и наоборот, то есть отнесение отрасли к частному или публичному праву является весьма условным.

Функционирование иностранных юридических лиц предполагает сочетание интересов юридического лица и национальных интересов государства, в связи чем регулируется как нормами частного, так и нормами публичного права.

Начало правового регулирования деятельности иностранных организаций на территории России было положено изданием в 1863 г. Указа «О предоставлении Французским акционерным (анонимным) обществам и другим, учрежденным во Франции, товариществам права пользоваться в России всеми правами, сообразуясь с русскими законами». Данный Указ подтвердил фактическое признание иностранных организаций как субъектов права на территории России. Как отмечает А.В. Филиппова, ранее на территории Российской Империи допускалась деятельность лишь отдельных зарубежных предпринимателей (иностраных купцов) [117, с.60].

В ходе дальнейшего исторического развития сочетание публичных и частных начал регулирования деятельности иностранных юридических лиц периодически менялось.

Можно выделить следующие периоды правового регулирования деятельности иностранных организаций.

Во-первых, зарождение института правового регулирования деятельности иностранных организаций в Российской Империи. Период охватывает временной промежуток до 1870 г. и характеризуется заключением Россией международных договоров с отдельными государствами, позволяющих осуществлять деятельность иностранным организациям.

Второй этап, длившийся до конца 19 века, характеризуется усилением роли административно-правовых регуляторов в деятельности иностранных организаций в России, что, в первую очередь, связано с мерами, направленными на недопущения распространения революционных настроений, возраставших в Европе.

С конца XIX века до Революции 1917г. иностранным юридическим лицам предоставлялся режим наибольшего благоприятствования. Однако ограничения, связанные с изысканиями и добычей полезных ископаемых на удаленных территориях, в частности на Дальнем Востоке, существовали и в этот период.

В период Советской государственности политическая ситуация предопределяла специфику нормативного регулирования функционирования иностранных юридических лиц. До 30-х гг. XX века допускалось лишь совершение ряда торговых операций отдельными иностранными организациями, осуществляемых на основании полученного разрешения.

Однако во второй половине XX века иностранным юридическим лицам предоставляется ряд послаблений, закрепивших разрешительный порядок их деятельности. Одним из методов публично-правового регулирования их деятельности стала аккредитация [116, с. 52].

Современный период характеризуется признанием иностранных юридических лиц как субъектов правоотношений, сочетанием публичных и частноправовых начал в их правовом регулировании.

В настоящее время публично-правовое регулирование деятельности иностранных организаций осуществляется следующими нормативно-правовыми актами.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) регламентирует особенности налогообложения нерезидентов на территории РФ, определяет их налоговый статус.

Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 №173-ФЗ императивно определяет права и

обязанности нерезидентов касаясь владения, пользования и распоряжения валютными ценностями на территории РФ [43].

Государственное регулирование, реализуемое посредством установления запретов и ограничений во внешнеэкономической деятельности, осуществляется Федеральным законом «Об основах государственного регулирования внешнеэкономической деятельности» №164-ФЗ [42].

Федеральным законом «О таможенном регулировании в Российской Федерации» установлены правила транспортировки товаров, перемещаемых через границу РФ, в том числе, для иностранных организаций. Например, данным нормативным актом установлен перечень документов, подтверждающих правоспособность иностранного юридического лица, в целях совершения таможенных операций [45].

Федеральный закон «Об экспортном контроле» от 18.07.1999г. № 183-ФЗ не только закрепляет понятие иностранного юридического лица, но также содержит ряд императивных норм, регулирующих их деятельность. Так статья 18 данного нормативно-правового акта закрепляет требование о даче обязательного письменного обязательства иностранным юридическим лицом о том, что товары и технологии не будут применяться для создания оружия массового поражения и сопутствующих ему элементов [38].

Нормы конституционного права, закрепляя возможные пределы осуществления предпринимательской деятельности в целом, указывают на публичный характер правового регулирования. Гражданское право, непосредственно регулирующее деятельность субъектов предпринимательства, в том числе иностранных юридических лиц, содержит элементы публично-правового регулирования. Например, нормы о лицензировании отдельных видов деятельности носят публично-правовой характер.

Гражданское законодательство посредством частноправовых норм регулирует непосредственное осуществление деятельности юридическими лицами, устанавливая формы договорных обязательств.

Сочетание частных и публично-правовых начал в правовом регулировании деятельности иностранных юридических лиц отражается в системе устанавливаемых льгот (стимулов) и ограничений.

Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» № 160-ФЗ демонстрирует дуализм частноправовых и публичных норм [37]. Как указывает А.А. Овчинников большая часть правоотношений, вытекающих из инвестиционных соглашений, находится в рамках регулирования гражданского (частного) права, как национального законодательства, так и международного частного права. При этом инвестиционные соглашения определяются автором как смешанный гражданско-правовой договор с публичным элементом, то есть характеризует его как комплексный частно-публичный институт. Порядок доступа иностранных инвесторов на российский рынок, гарантии их деятельности устанавливаются государством императивно [103].

Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в РФ» содержит широкий перечень прав, предоставляемых иностранным инвесторам. Среди них право на свободное использование доходов и прибыли на территории РФ для реинвестирования, закрепленное в статье 11, право на приобретение ценных бумаг - статья 13, право осуществления инвестиций в любых формах – статья 6, право на приобретение прав на объекты недвижимости, природных ресурсов – статья 1.

Однако статья 18 Федерального Закона «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» устанавливает обязанность по соблюдению иностранным инвестором антимонопольного законодательства и недопущению недобросовестной конкуренции. В статье 21 анализируемого нормативно-правового акта закреплено положение об осуществлении государственного контроля за созданием филиала, открытием представительства иностранного юридического лица, а также за прекращением их деятельности посредством аккредитации.

Следует отметить, что наличие в законодательстве публично-правовых норм, ограничивающих деятельность иностранных организаций, является общераспространенной практикой государств. Например, как отмечает С.И. Носов, в США установлен запрет на владении иностранными организациями более, чем 25 % от акцией, долей в средствах массовой информации. Французским и Канадским законодательствами закреплен 20 % предельный порог владения иностранными организациями акциями в СМИ, в Китае установлен полный запрет на иностранное инвестирование в данной сфере [102, с. 9].

Сочетание публичных и частных начал в правовом регулировании деятельности иностранных организаций проявляется не только в национальном, но и в международном законодательстве. Например, Соглашение по торговым аспектам прав интеллектуальной собственности (ТРИПС) от 15.04.1994г., обязательное для всех членов Всемирной торговой организации, регламентирует правовую охрану прав интеллектуальной собственности на территории государств - членов ВТО [9]. Нормы Соглашения носят преимущественно частноправовой характер. Нормы публичного права, регулирующие деятельность иностранных организаций, содержатся в Вашингтонской конвенции 1965 г. О порядке разрешения инвестиционных споров между государствами и иностранными лицами. В соответствии с нормами конвенции учреждается Международный центр по урегулированию международных споров, целью которого является разрешения споров между государствами и инвесторами иностранных государств посредством примирения [1].

Таким образом, частное и публично-правовое регулирование деятельности иностранных юридических лиц находится в неразрывной связи. Предоставляя свободу предпринимательской деятельности субъектам, в том числе иностранным, государство устанавливает определенные рамки, в целях соблюдения баланса индивидуальных и частных интересов.

Глава 2. Особенности налогообложения иностранных юридических лиц в Российской Федерации

2.1 Налоговый статус иностранных юридических лиц

Распространение действия законодательства о налогах и сборах в РФ на иностранных юридических лиц обозначает необходимость определения их налогового статуса: категорий правоспособности, дееспособности, организационно - правовой формы юридического лица, наличие объектов налогообложения.

Правовое регулирование налогообложения иностранных юридических лиц осуществлялось еще в советский период. Как отмечает П. И. Шихатов, одним из наиболее значимых законодательных актов был Указ Президиума Верховного Совета СССР от 12.05.1978г., устанавливающий подоходный налог для иностранных организаций. На более позднем этапе появляются и другие акты, регулирующие вопросы налогообложения иностранных организаций, к ним относятся, в частности, Постановление Верховного Совета СССР о введении в действие Основ законодательства об иностранных инвестициях в СССР от 05.07.1991г. №2303-1 [124]. Нормативные акты отличались возложением большой налоговой нагрузки на иностранных субъектов, положение осложнялось тем, что в инвестиционное законодательство часто вносились поправки и изменения, что препятствовало установлению благоприятного налогового климата для иностранных инвесторов.

НК РФ не содержит понятие «иностранное юридическое лицо». В части 2 статьи 11 НК РФ закреплено понятие «организации», к которому относят юридических лиц, учрежденных согласно российскому законодательству, а также юридических лиц, обладающих гражданской правоспособностью, учрежденных согласно законодательству иностранных государств, также филиалы и представительства таких организаций, образованные в пределах РФ [26].

Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов в соответствии с НК РФ признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с указанным кодексом возложена обязанность уплачивать, налоги, сборы, страховые взносы (статья 19 НК РФ). Таким образом, налоговое законодательство относит к налогоплательщикам, в том числе, иностранные юридические лица.

Понятия «международная организация», «филиал», «представительство» не закреплены в НК РФ, следовательно, причисление их к иностранным организациям как к налогоплательщикам должно осуществляться с учетом других отраслей права.

«Филиал» определяется как обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющие все их функции или их часть, в том числе функции представительства [24].

Представительством в соответствии с ГК РФ признается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту [24].

Данные дефиниции указывают, что «представительство» и «филиал» не являются юридическими лицами, при этом налоговое законодательство относит их к термину «организация».

В законодательстве РФ не закреплено понятие «международной организации». В науке выделяют признаки международной организации. И.И. Курков к ним относит: целевой характер деятельности, осуществление деятельности на основе международного договора, членами выступают субъекты международного права, зачастую это государства, наличие системы органов, наличие правосубъектности, осуществление деятельности на основании норм и общепризнанных принципов международного права [94, с. 76].

Таким образом, исходя из норм, закрепленных в НК РФ, понятие иностранной организации является более широким, чем понятие иностранного юридического лица, так как включает в себя также международные организации, филиалы и представительства иностранных юридических лиц в случае, если они наделены гражданской правосубъектностью.

Основополагающим понятием налогово-правового регулирования является понятие «резидентства». До 2015г. термин «резидент» использовался только в отношении физических лиц, к юридическим лицам он применялся в ряде статей НК РФ. Например, в норме НК РФ, определяющей особенности признания доходов и расходов при передаче имущества в уставный капитал в качестве имущественного взноса РФ в государственные корпорации, содержалось положение, согласно которому стоимость имущества, вносимого иностранной организацией в уставный капитал, признавалась равной подтвержденным документально расходам на его покупку за вычетом степени износа, начисленным при налогообложении в государстве, в котором передающая имущество сторона является налоговым резидентом.

Иностранные юридические лица являлись налогоплательщиками налога на прибыль лишь в случае, если они имели постоянное представительство на территории РФ. То есть критерием резидентства российское налоговое законодательство признавало регистрацию юридического лица на территории РФ – критерий инкорпорации.

Вследствие этого популяризовалась ситуация проведения транзакций через юридические лица государств, не предоставлявших информацию для налоговых органов РФ, с низкими налоговыми ставками (оффшорные государства).

В «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014, 2015 годов» закреплялось положение о необходимости определения в налоговом

законодательстве понятие резидент применительно к иностранным организациям – налогоплательщикам. В качестве недостатка используемого в тот момент понятия «российская организация» было отмечено игнорирование экономической связи, существующей между юридическим лицом, его учредителями и дочерними организациями. Основными направлениями налоговой политики предусматривалось внесение в перспективе в налоговое законодательство понятия резидентства организаций, сформулированного исходя из норм международных договоров Российской Федерации, касающихся налогообложения [106].

Реализация этого аспекта осуществлялась через внесение изменений в Налоговый кодекс 24.11.2014г. Федеральным законом № 376-ФЗ [47].

Для целей налогообложения все иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность в РФ, можно классифицировать следующим образом: налоговые резиденты РФ; иностранные организации, образующие постоянное представительство на территории РФ; налоговые организации, получающие доходы от источников на территории РФ. Налоговый статус указанных субъектов различен.

Обязанности по уплате налогов в РФ, возлагаемые на организацию, напрямую зависят от того, является ли она резидентом или нет. Если иностранное юридическое лицо признается резидентом для целей налогового законодательства, то оно несет налоговые обязанности, закрепленные в статье 23 НК РФ, наравне с российскими юридическими лицами.

Статья 246.2 НК РФ закрепляет случаи, когда иностранные организации могут признаваться налоговыми резидентами. Первое – признаваемые таковыми в соответствии с международными договорами по вопросам налогообложения, заключенными РФ в целях применения такого договора. Второе – местом управления организации является РФ, исключение из этой нормы может быть предусмотрено международным договором РФ по вопросам налогообложения.

Местом управления юридического лица признается Российская Федерация при наличии хотя бы одного из следующих условий.

Во-первых, местом осуществления регулярной деятельности исполнительного органа юридического лица является Российская Федерация. Если деятельность исполнительного органа в РФ осуществляется в объеме существенно меньше, чем в других государствах, то такая деятельность не признается регулярной.

Во-вторых, руководящее управление деятельностью иностранной организации осуществляется главными должностными лицами организации в РФ. Руководящим управлением для целей статьи 242 НК РФ, НК РФ признает осуществление действий, в том числе принятие решений, относящихся к текущей деятельности организации и входящих в компетенцию ее исполнительных органов. Действовавшая ранее (до 08.06.2015г.) редакция НК РФ содержала еще одно условие резидентства: большинство заседаний совета директоров или аналогичного ему органа проводятся на территории РФ. Как отмечает Б.Я. Брук, это означает, что среди условий были не только те, которые относятся к текущему управлению, но и относящиеся к стратегическому планированию [79, С. 80]

Налоговым кодексом предусмотрено разрешение коллизии в ситуации предоставления иностранной организацией документов, подтверждающих соблюдение перечисленных условий резидентства как в отношении РФ, так и в отношении другого государства. В данной ситуации РФ будет признаваться местом управления иностранной организации при осуществлении в пределах РФ следующей деятельности организации: бухгалтерский или управленческий учет организации, делопроизводство организации, оперативное управление персоналом организации.

Налоговое законодательство устанавливает меры ответственности для юридических лиц, соответствующих перечисленным выше условиям резидентства, но не вставшим на налоговый учет. НК РФ предусмотрен

штраф, измеряемый в процентах от полученного дохода, но не менее сорока тысяч рублей [26].

Пункт 3 статьи 246.2 НК РФ содержит перечень видов деятельности, осуществление которых само по себе не признается управлением организацией в РФ. К таким видам деятельности отнесены: подготовка (принятие) решений, отнесенных к компетенции общего собрания участников иностранной организации; подготовка к проведению заседаний коллегиальных органов управления юридическим лицом, в том числе, совета директоров; осуществление резидентом РФ (физическим или юридическим лицом), являющимся взаимозависимым лицом иностранной организации, на территории РФ деятельности по планированию и контролю деятельности иностранной организации.

Статьей 246.2 НК РФ установлены функции, которые отнесены к планированию деятельности организации. Налоговый кодекс к ним относит: стратегическое планирование и бюджетирование, подготовка и принятие отчетности (финансовой и управленческой), анализ деятельности, внутренний аудит и контроль, привлечение финансирования, управление различными видами рисков, в том числе, инвестиционными, финансовыми, производственными; принятие методик, политик, стандартов, распространяющих действие на иностранные организации, взаимозависимыми лицами которых являются резиденты РФ (юридические и физические лица), осуществляющие тождественные функции или относящиеся к различным операционным или бизнес-сегментам; согласование решений, принятых иностранными организациями в целях осуществления контроля за исполнением принятых методик, политик, стандартов [27].

С 2018 года на основании Федерального закона № 436-ФЗ не признается осуществлением руководства иностранной организацией на территории РФ принятие решений о проведении, контроле геолого-разведочных работ и

работ по добыче полезных ископаемых за пределами территории РФ организацией, не осуществляющей деятельности на территории РФ [49].

Минфином России в письме от 06.02.2017г. №03-12-11/2/12466, имеющем информационно-разъяснительный характер, разъяснено, что в случае осуществления на территории РФ как указанных выше видов деятельности, так и иных видов деятельности, необходимо исходить из принципа соразмерности объема их осуществления. В письме отмечено, что реализации отдельных управленческих функций, касаемо текущей деятельности дочерних организаций иностранных компаний на территории РФ, не может рассматриваться в качестве руководящего управления в случае, если идентичные функции выполняются в пределах зарубежного государства в большем объеме [60].

Налоговый статус иностранных юридических лиц, признаваемых резидентами в соответствии с НК РФ, идентичен налоговому статусу российских юридических лиц, они имеют тот же объем прав и обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством РФ.

Установление корпоративного критерия не всегда позволяет объективно выявить место осуществления управления юридическим лицом, следовательно, отнести иностранное юридическое лицо к числу резидентов. Подобная ситуация возникает, когда деятельности исполнительного органа юридического лица носит номинальный характер, а фактическое управление осуществляет бенефициар. В связи с этим в юридической науке существует позиция, критикующая подход по выводу из налоговой юрисдикции юридических лиц на основании критерия места управления. В частности, такой позиции придерживается Л. Грундел [81, с. 57].

Пунктом 8 статьи 246.2 НК РФ предусмотрена возможность добровольного признания иностранной организацией себя резидентом. Необходимым условием в таком случае является ведение деятельности через обособленное подразделение.

Налоговым законодательством предусмотрены виды организаций, признание которых резидентами возможно исключительно в добровольном порядке.

Во-первых, к ним относятся иностранные организации, осуществляющие мероприятия по добычи полезных ископаемых, реализуемых на основе соглашения о разделе продукции, концессионного, лицензионного или иного контракта на условиях риска, если такие организации являются стороной данных соглашений и ведут деятельность исключительно на основании этих соглашений; эти соглашения заключены с государством (уполномоченным им субъектами) или деятельность ведется в соответствии с лицензией на пользование участками недр и доля доходов, полученных от участия в соглашениях за финансовый год составляет 90 и более процентов от суммы доходов данного юридического лица либо доходы у организации отсутствуют [27].

Во-вторых, иностранные холдинговые и активные субхолдинговые компании.

В-третьих, иностранные организации, являющиеся оператором или акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

В-четвертых, организации, осуществляющие деятельность в качестве арендодателя (субарендодателя) морских судов, судов смешанного плавания, осуществляющие перевозки и связанные с ними услуги, если доход за финансовый год составил 80 и более процентов в общей сумме доходов за указанный период.

Следует выделить ряд преимуществ добровольного резидентства. В этом случае иностранная организация не признается контролируемой иностранной компанией в отношении налоговых резидентов РФ, следовательно, на нее не распространяются обязанности таковых, в частности, обязанность по налогообложения нераспределенной прибыли

Налоговые льготы и преференции, предоставляемые российским юридическим лицам, применимы в равной степени и к таким организациям. Наибольший интерес в этой связи представляет возможность применения нулевой процентной ставки по доходам от дивидендов от дочерних компаний как российских, так и иностранных, что предусмотрено статьей 284 НК РФ и нулевой ставки в отношении доходов, полученных вследствие отчуждения доли в уставном капитале российских организаций в соответствии со статьей 284.2 НК РФ. На такие организации не распространяются ограничения, связанные с предельным размером процентов, включаемых в состав расходов по контролируемой задолженности, содержащиеся в статье 269 НК РФ. Следовательно, в некоторых случаях добровольное признание иностранным юридическим лицом себя резидентом имеет положительный налоговый эффект.

Помимо иностранных юридических лиц, признаваемых резидентами РФ, выделяют еще две группы иностранных организаций, обладающих иным правовым статусом: иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность в России через постоянное представительство, и иностранные юридические лица, получающие доход от источника в РФ. Эти субъекты считаются плательщиками налога на прибыль.

Иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность посредством создания в РФ филиалов (иных постоянных представительств) обладают особым налоговым статусом. Термин «постоянное представительство», используемый для целей налогообложения закреплен в статье 306 НК РФ, в соответствии с которой под ним понимается обособленное подразделение, например, филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство или иное место деятельности иностранной организации, посредством которого юридическое лицо функционирует в России [27]. Особенность их налогового статуса заключается в определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организации, так как прибыль для них определяется как полученные через

обособленное подразделение доходы уменьшенные на величину произведенных постоянным представительством расходов.

Доходами, полученными от источника в РФ, для нерезидентов считаются доходы, полученные от деятельности организации, не связанной с предпринимательством, осуществляемым через постоянное представительство. В качестве объекта налогообложения по налогу на прибыль в таком случае признается доход, полученный от источников в России, который будет определяться в соответствии со статьей 309 НК РФ.

Рассматривая данную тему, следует отметить значение налоговых соглашений, заключаемых РФ с другими государствами. В связи с установленным Конституцией РФ приоритета норм международного договора налоговый статус иностранных юридических лиц будет зависеть от наличия налоговых соглашений, заключенных РФ. Основными положениями, определяющими налоговый статус иностранных организаций, закрепленными в таких договорах являются: определение видов доходов, подлежащих налогообложению тем или иным государством-стороной договора, порядок уплаты налога на доходы от источников, условия о возможности освобождения от уплаты налога или снижения налоговой ставки на такие доходы.

Анализируя налоговый статус иностранных юридических лиц, можно сделать следующие выводы. Налоговый кодекс РФ не содержит дефиниции иностранного юридического лица. Налоговое законодательство использует более широкое понятие «иностранная организация». Налоговый статус иностранных организаций определяется тем, являются ли они резидентами РФ, функционируют на территории России через постоянное представительство или получают доход от источника выплаты.

Кроме того, особенности налогового статуса иностранных организаций могут определяться международными налоговыми соглашениями, заключенными РФ, нормы которых имеют приоритетное значение перед закрепленными в НК РФ.

2.2 Правовые аспекты налогообложения иностранных юридических лиц налогом на прибыль, налогом на имущество и НДС

Особенности налогообложения исследуемого субъекта конкретными видами налогов зависят от того, образовано ли постоянное представительство юридическим лицом на территории РФ или нет. Налогообложение иностранных организаций регулируется главой 25 НК РФ.

Следует отметить, что понятие «представительство», используемое в гражданском праве, не тождественно понятию «налоговое представительство», используемому в налоговом законодательстве. Согласно нормам ГК РФ: «Представительством является подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту» [24].

Налоговый кодекс использует термин «постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации», им признаются различные виды обособленных подразделений, например, отделение, представительство, филиал, посредством которых организация регулярно осуществляет деятельность на территории РФ.

Кроме того, функционирование иностранного юридического лица должно быть связано с одним из видов работ: использование различных природных ресурсов; осуществление работ, связанных со строительством и обслуживанием оборудования (в частности, его наладке или установке) по контракту; реализация продукции из помещений, находящихся в собственности иностранной организации или арендуемых ей в пределах России, а также выполнение иных работ, услуг, осуществление другой деятельности, за исключением деятельности подготовительного или вспомогательного характера [27].

Деятельность подготовительного и вспомогательного характера, если отсутствуют особенности перечисленные выше, не признается как образующая постоянное представительство. К ней относятся: эксплуатация

недвижимого имущества до поставки товара для целей его хранения, демонстрации, содержание запасов этой организации в тех же целях, деятельность, обеспечивающая использование постоянного места функционирования только в целях приобретения товаров или получения и распространения сведений о нем, маркетинговая деятельность и бухгалтерский учет, если они не являются основным видом деятельности иностранной организации, а также удостоверение сделок юридического лица в целях подписания контрактов иностранной организации, если подписание осуществляется в строгом соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

В международных источниках также содержится норма о подготовительном и вспомогательном характере деятельности иностранной организации. В частности, как отмечает И.А. Хаванова, положения содержатся в Модельной конвенции по двойному налогообложению ООН, согласно пункту 5 статьи 5 которой в дефиницию «постоянное представительство» не входит содержание постоянного места деятельности исключительно в целях осуществления действий подготовительного или вспомогательного характера [121, с. 225].

Норма НК РФ, указывая на вспомогательную и подготовительную деятельность как не приводящую к образованию постоянного представительства, использует соединительный союз «и». Схожая норма Модельной конвенции по двойному налогообложению ООН использует разделительный союз «или», что при синтаксическом толковании означает достаточность одного из перечисленных видов деятельности. Таким образом, норма НК РФ носит ограничительный характер. Так как российское законодательство устанавливает приоритет международных норм в данном вопросе, на практике пункт 4 статьи 306 НК РФ подлежит расширительному толкованию.

Как отмечает Г.Р. Яруллина данное различие не приводило к возникновению противоречий, однако не стоит исключать возможность

возникновения спорных ситуаций в связи с отказом налоговых органов применять рассматриваемое исключение [125, с. 60]. В связи с чем представляется логичным внесение изменений в НК РФ в части устранения коллизии при указании категорий вспомогательного и подготовительного характера деятельности с союзом «и» и приведение их в соответствие с международным соглашением.

Следовательно, совокупными признаками постоянного представительства в РФ являются наличие обособленного подразделения, осуществление через него деятельности на территории РФ, регулярный характер данной деятельности.

Соглашения об избежании двойного налогообложения зачастую содержат свое толкование постоянного представительства. Например, в пункте 3 статьи 5 налогового соглашения, заключенного между РФ и Бразилией установлено, что строительные объекты (площадки, сборочные, монтажные объекты) признаются постоянными представительствами в том случае, если они существуют не менее девяти месяцев [19].

Однако следует отметить, что содержащееся в таких соглашениях понятие постоянного представительства, как правило, применяется только к обложению налогом на прибыль организаций, поэтому касаясь налога на имущество в таком случае следует руководствоваться исключительно положениями статьи 306 НК РФ.

В случае распространения соглашения об избежании двойного налогообложения на налог на имущество, следует применять понятие определенное таким соглашением. Например, дефиниция постоянного представительства, отличная от закрепленной в НК РФ и применяемая при налогообложении обоими видами рассматриваемых налогов, установлена в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998г. [14]. Возможна и обратная ситуация.

Так Соглашение, заключенное между РФ и Австралией распространяет свое действие на налоги в России: налог на прибыль предприятий и организаций, поэтому дефиниция постоянного представительства, установленная статьей 5 данного соглашения будет распространяться только на эти налоги, а понятие постоянного представительства в целях уплаты налога на имущество организации устанавливается, на основании статьи 306 НК РФ.

Исходя из указанного определения, можно выявить следующие различия в понятии представительства, используемом в гражданском праве и понятии постоянного представительства, применяемом для целей налогообложения.

Во-первых, гражданско-правовой термин «представительство» носит организационный характер, в то время как «постоянное представительство» связано с обязанностью иностранной организации уплачивать налоги в РФ.

Во-вторых, представительство осуществляет лишь функции по представлению интересов и защите прав юридического лица, а постоянное представительство осуществляет предпринимательскую деятельность.

В-третьих, как отмечает И.Д. Агаева, в отличие от представительства в гражданском праве, постоянное представительство может быть не только внутренним, но и внешним (функционирование иностранной организации в России через зависимого агента) [67, с. 15].

Однако в последние несколько лет отмечается, что с развитием информационных технологий концепция постоянного представительства утрачивает свою эффективность. Так как современные технологии позволяют получать существенную прибыль от продажи товаров покупателям из других государств. В этом случае возникают вопросы о сопоставлении резидентства таких организаций и характеристики их прибыли. Такую проблему выделяет G. Zugman [130].

Для иностранных юридических лиц, ведущих деятельность в РФ посредством постоянного представительства, установлено три вида дохода,

выделяемых в качестве объекта налогообложения. Во-первых, доход от деятельности представительства уменьшенный на величину его расходов.

Во-вторых, доход иностранной организации от владения, пользования, распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в РФ за вычетом расходов, связанных с полученными от такой деятельности доходами.

В - третьих, другие доходы от источников в России, отнесенные к постоянному представительству.

Налоговая база определяется как денежное выражение объекта налогообложения. Особый порядок налогообложения закреплен для организаций, ведущих деятельность подготовительного или вспомогательного характера в интересах третьих лиц, образующую постоянное представительство. Если в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, то налоговая база определяется как 20 % от суммы расходов постоянного представительства, произведенных при такой деятельности. Если у иностранной организации существует нескольких отделений, относимых к постоянным представительствам, налоговая база и сумма налога исчисляются отдельно по каждому отделению. При ведении деятельности через отделения в рамках единого технологического процесса при согласовании с федеральным органом исполнительной власти по контролю и надзору в области налогов и сборов, юридическое лицо имеет право производить расчет прибыли по группе таких отделений в целом при соблюдении условия о ведении единой учетной политики.

Доходами признаются средства, получаемые обособленным подразделением иностранного юридического лица на территории РФ. В качестве доходов признаются как доходы от реализации товаров, работ, услуг, а также внереализационные доходы. Для расчета налога на прибыль учитываются оба вида доходов. Расходы, применяемые для расчета налоговой базы налога на прибыль должны удовлетворять совокупности

следующих условий: экономическая оправданность, документальная подтвержденность и связанность с деятельностью, направленной на получение дохода [76, с. 93].

Основная ставка налога на прибыль в рассмотренной ситуации составляет 20 процентов.

В части налогообложения иностранных юридических лиц налогом на прибыль существует ряд правовых проблем. В частности, не в полной мере возможно осуществить проверку по формированию налоговой базы. Ведение бухгалтерской и налоговой документации главным офисом иностранного юридического лица также не позволяет истребовать у налогоплательщика сведения о ведении учета. Зачастую иностранные юридические лица включают в состав расходов те из них, которые произведены за рубежом, при этом проведение мероприятий по истребованию информации, документов о налогоплательщике (что предусмотрено статьей 93.1 НК РФ), совершенных им сделках в этом случае затруднено. Ограничена возможность отслеживания денежных потоков иностранной организации, так как их расчеты, как правило, производятся по счетам в банках иностранных государств. Проблематично установление взаимозависимых с иностранным юридическим лицом лиц, так как зачастую их участниками (акционерами) являются резиденты иностранных государств, возможность получения информации в отношении которых усложнена, а в некоторых случаях невозможна.

Закрепленное в подпункте 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ право налогового органа рассчитать размер налога на прибыль иностранного юридического лица на основе данных об аналогичных налогоплательщиках трудно реализуемо, в связи с тем, что для функционирующих в одной отрасли российских и иностранных юридических лиц используются различные показатели доходов и расходов, то есть такое сравнение не будет являться корректным.

Налог на имущество установлен главой 30 НК РФ и законами субъектов. Иностранные юридические лица признаются плательщиками налога на имущество при наличии имущества, являющегося объектом налогообложения в соответствии с нормами НК РФ. Налоговое законодательство устанавливает два вида имущества, признаваемого объектами налогообложения для иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность на территории РФ через постоянное представительство. Во-первых, недвижимое и движимое имущество, относящееся к основным средствам. Во-вторых, имущество, полученное по концессионному соглашению.

Учет объектов налогообложения осуществляется иностранными организациями в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. Таким образом, для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство, установлен такой же порядок определения объекта налогообложения в целях исчисления налога на прибыль как и для российских юридических лиц.

Следует отметить, что нормы договоров об избежании двойного налогообложения, заключаемых РФ, закрепляющие дефиницию «постоянного представительства, чаще подлежат применению исключительно в целях расчета налога на доходы и не применяются при определении суммы подлежащего уплате налога на имущество организаций.

Так в одном из Постановлений Президиума ВАС РФ указано, что Договор между Правительством РФ и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 15.12.1997г. подлежит применению в отношении налогов на доходы, взимаемых в РФ и Турецкой Республике, то есть в РФ Соглашение распространяется на налог на прибыль и налог на доходы физических лиц. Следовательно, при исчислении налога на имущество необходимо применять термин «постоянное представительство», закрепленный в НК РФ, в соответствии НК РФ определять и объект налогообложения [132].

Налоговый кодекс устанавливает перечень объектов, которые не признаются объектами налогообложения налогом на имущество. Применительно к иностранным юридическим лицам среди них следует отметить объекты природопользования, в том числе земельные участки, водные объекты; космические объекты; морские суда; пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ; объекты основных средств, включенные в первую и вторую амортизационную группу на основании Постановления Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационную группу» [52].

Порядок исчисления налоговой базы налога на имущество организаций установлен статьей 375 НК РФ, в соответствии с которой она определяется как среднегодовая стоимость объекта налогообложения. В отношении ряда объектов она определяется как кадастровая стоимость объекта налогообложения на 1 января года налогового периода. Такой порядок применяется для объектов недвижимости.

Так как налог на имущество организаций является региональным налогом, то его ставка устанавливается законами субъекта, которая, по общему правилу, не может превышать 2,2 процента.

Ключевым для обложения налогом на добавленную стоимость (далее - НДС) является критерий места реализации товара, работы, услуги. Реализация, осуществляемая на территории РФ, признается объектом налогообложения, вследствие чего налогоплательщиком НДС может признаваться и иностранное юридическое лицо. Для выявления операций, облагаемых НДС, необходимо раскрыть понятие «место реализации».

Согласно статье 147 НК РФ Российская Федерация признается местом реализации товара, если: имущество находится в России и не отгружается, и не транспортируется; в момент начала отгрузки (транспортировки) он пребывает в России. То есть РФ признается местом реализации товара иностранным юридическим лицом как при торговле внутри РФ, так и при экспорте товара.

По общему правилу налоговая ставка НДС при торговле внутри РФ составляет 18 процентов. Десятипроцентная ставка применяется при реализации медицинских изделий, изделий для детей, систематических печатных изданий, ряда продовольственных товаров, полный перечень содержится в пункте 2 статьи 164 НК РФ. При экспорте товаров налоговая ставка по НДС составляет 0 процентов, в этом случае, в отличие от освобождения от уплаты НДС, налог подлежит возмещению из бюджета.

Иностранное юридическое лицо не признается плательщиком НДС, если оно осуществляет исключительно ввоз товара на территорию РФ без проведения торговых операций. При этом ввоз товара признается объектом налогообложения НДС, но его плательщиком будет являться не продавец - иностранное юридическое лицо, а покупатель – российская организация.

Таким образом, иностранное юридическое лицо, выполняющее торговые процедуры в РФ, признается плательщиком НДС и обязано зарегистрировать постоянное представительство в России. Уплата НДС происходит идентично российским юридическим лицам. Иностранные организации не являются плательщиками российского НДС, если они исключительно ввозят товар российским импортерам.

Определение места реализации работ (услуг) происходит несколько сложнее в связи с тем, что они нематериальны, не подлежат таможенному декларированию. Место реализации работ (услуг) определяется, исходя из их характера. Местом реализации работ, связанных с имуществом, находящимся на территории РФ, признается РФ. В большинстве случаев НК РФ признает местом реализации услуг место деятельности продавца. То есть, если иностранное юридическое лицо оказывает услуги российской организации, то такая операция не облагается НДС.

Однако для ряда услуг место реализации определяется местом деятельности покупателя. Данное положение применяется к юридическим, бухгалтерским, консультационным услугам, услугам по предоставлению патентов, лицензий, торговых марок, услуг по разработке программ для

ЭВМ, баз данных и так далее. Это услуги преимущественно связанные с интеллектуальной деятельностью, а не с материальными объектами. В этом случае иностранное юридическое лицо, оказывающее такие услуги российской организации будет признаваться плательщиком НДС, однако российская организация будет признаваться налоговым агентом, что влечет ее обязанность по уплате налога. Отсюда следует, что помимо ситуации, когда российская организация облагается НДС, а иностранное юридическое лицо – нет, возможны ситуации обложения иностранных юридических лиц НДС, если место их реализации РФ.

Если иностранное юридическое лицо имеет представительство в РФ, то порядок уплаты НДС аналогичен порядку уплаты налога через представительство рассмотренных выше налогов. При реализации иностранным юридическим лицом товаров, подлежащих обложению НДС, без образования постоянного представительства РФ, обязанности налогового агента возлагаются на российскую организацию – покупателя услуг.

Сложности возникают при налоговом учете НДС в филиале иностранного юридического лица, образующего постоянное представительство в РФ, в части разделения принимаемого и не принимаемого к вычету НДС по косвенным расходам, часть которых не связана с предпринимательской деятельностью. Проблема состоит в нормативном обосновании учета.

Следовательно, при осуществлении филиалом иностранной организации подготовительной или вспомогательной деятельности в интересах иностранного юридического лица реализация услуг отсутствует, поэтому НДС к вычету не принимается. Однако вопрос о наличии объекта налогообложения в этом случае является спорным, так как реализация не единственный объект налогообложения НДС.

Налоговое законодательство РФ трактует вспомогательную деятельность филиала иностранного юридического лица, осуществляемую в его интересах как деятельность для его личных потребностей. Такие расходы

не подлежат учету при расчете налога на прибыль, их стоимость образует объект налогообложения, закрепленный в пункте 1 статьи 146 НК РФ.

В НК РФ не закреплена норма об определении места передачи услуг, которые оказываются для собственных нужд. Одним из вариантов определения места передачи таких услуг является применение пункта 7 статьи 3 НК РФ, исходя из которого местом реализации будет признаваться РФ. В таком случае НДС будет определяться в соответствии со статьей 159 НК РФ, весь входящий НДС по общехозяйственным расходам принимается к вычету.

Второй способ определения места передачи оказываемых для собственных услуг нужд - по аналогии с нормой о месте реализации услуг. Так местом реализации ряда услуг, таких как информационные, маркетинговые (пункт 1 статьи 148 НК РФ) признается место деятельности покупателя, из чего логичным представляется положение о том, что им будет являться место деятельности головного офиса иностранного юридического лица, находящегося в иностранном государстве.

Тем не менее, случаи, когда местом деятельности покупателя признается РФ, определены в статье 148 НК РФ. Среди них место нахождения постоянного представительства, оказывающего услуги, в РФ. Такой подход только усложняет ситуацию. Кроме того, следует учитывать, что НК РФ разграничивает понятия «место реализации услуг» и «место передачи услуг».

Как отмечает А.М. Рабинович, что для практических целей условно возможно считать, что местом передачи услуг, оказываемых филиалом иностранной организации ее головному офису, является территории иностранного государства на основании статьи 148 НК РФ. Такая передача не будет образовывать объекта налогообложения [111, с. 75]. Из этого вытекает следующий вопрос о распределении НДС по общехозяйственным расходам. Нормативно-правовое регулирование такого распределения отсутствует. В письме УФНС России по г. Москве от 18.05.2001 №15-

06/21825 указано на необходимость применения в этом случае п. 4 ст. 170 НК РФ о раздельном учете [64]. Однако пропорция для распределения НДС в такой ситуации письмом не установлена. Представляется обоснованным разделение филиалом общехозяйственных расходов для целей НДС на применяемые для облагаемых и необлагаемых НДС операций по положениям, применяемым для налога на прибыль и фиксация этого положения в учетной политике.

Таким образом, порядок налогообложения в России иностранных юридических лиц налогом на прибыль, на имущество, НДС зависит от наличия постоянного представительства иностранной организации в РФ.

Следует учитывать, что понятие «представительства», закрепленные в гражданском и налоговом законодательстве, не тождественны. Понятия «постоянного представительства», установленные Соглашениями об избежании двойного налогообложения, в некоторых случаях, могут применяться только к отдельным видам налогов. Трудности также связаны с проведением проверок по формированию налоговой базы иностранными организациями. Важным является соблюдение баланса интересов с целью недопущения уклонения от уплаты налогов и действий в обход закона, связанных с уменьшением налоговой нагрузки, с одной стороны, и увеличения инвестиционной привлекательности РФ, с другой.

2.3 Особенности налогообложения деятельности иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства

Иностранные юридические лица, не образующие постоянного представительства на территории РФ, облагаются налогом от источника выплаты. Особенности налогообложения в этом случае установлены в статьях 309 – 310 НК РФ. Также соответствующие нормы содержатся в налоговых соглашениях, заключенных РФ.

Российские юридические лица, производящие иностранным юридическим лицам выплаты доходов от источника в России, признаются налоговыми агентами, они обязаны исчислить и удержать налог от источников при каждой выплате доходов.

В НК РФ (статья 309) содержится перечень доходов, которые облагаются налогом у источника. Перечень не является исчерпывающим. Пункт десятый рассматриваемой статьи содержит положение о том, что налогообложению у источника подлежат также «иные аналогичные доходы».

С одной стороны, такое положение законодательства представляется логичным, так как предусмотреть все возможные виды доходов с развитием экономическо-юридических отношений в нормативно-правовом акте не представляется возможным.

С другой стороны, норма, содержащая открытый перечень, сказывается негативно на субъектах налоговых отношений, так как не позволяет четко определить налоговую нагрузку иностранным организациям, а также российским юридическим лицам, являющимися налоговыми агентами, что негативно сказывается на инвестировании, либо наоборот может привести к недополучению государством налоговых доходов при ограничительном толковании рассматриваемой нормы налогоплательщиками. В связи с этим представляется необходимым выявить критерии «иных аналогичных доходов», подлежащие обложению у источника выплаты.

В пункте 2 статьи 309 НК РФ указаны виды доходов, не подлежащих налогообложению у источника выплаты. Например, таковыми являются доходы от оказания услуг, выполнения работ на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в соответствии с налоговым законодательством РФ.

В правоприменительной практике возникают спорные вопросы, связанные с распространением статьи 309 НК РФ на различные виды, возникающих между сторонами отношений. Например, при рассмотрении дела № А 11 -11036/ 2016 в Арбитражном суде Волго-Вятского округа было

установлено, что юридическое лицо обосновало кассационную жалобу неправомерностью применения налоговым органом нормы о квалификации дохода как полученного от реализации собственного имущества в отношении дохода иностранной организации, полученного по договору о передаче исключительного права на объект интеллектуальной собственности. По мнению общества, такие доходы налогообложению у источника выплаты не подлежат. Арбитражным судом был сделан вывод о том, что такой вид дохода подлежит налогообложению у источника выплаты по ставке, определяемой для доходов от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности. Указанный доход не подлежит квалификации в качестве дохода от реализации собственного имущества [143].

Системное толкование изложенных выше норм позволяет выделить следующие критерии иных аналогичных доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты.

Во-первых, правовая возможность налогообложения дохода, выплачиваемого иностранному юридическому лицу. Показателя исключительно экономической выгоды недостаточно, необходимо, чтобы налогообложение дохода было предусмотрено НК РФ. Положения статьи 41 НК РФ, содержащие понятие «дохода», одним из его основных признаков выделяют экономическую выгоду, определяемую согласно НК РФ [26].

В статье 251 НК РФ закреплены виды доходов, не учитываемых при определении налоговой базы. Указанная норма не содержит исключений для иностранных юридических лиц, из чего логично сделать вывод о применимости ее положений и в отношении иностранных организаций.

Министерством финансов в письме от 03.08.2012г. № 03-03-06/2/87 по вопросу о возможности применения к иностранному юридическому лицу положений НК РФ о неучете при расчете налоговой базы налога на прибыль доходов, полученных от цены дополнительно приобретенных от организации, являющейся акционером акций, разделенных в соответствии с

числом принадлежащих акционерам акций по решению общего собрания акционеров, отмечено, что статья 251 НК РФ является общей нормой и применяется как к российским, так и к иностранным юридическим лицам [57].

Ранее в письме Министерства финансов № 3-08-05 от 01.06.2010г. содержалась иная позиция по данному вопросу: анализируемый вид дохода подлежит обложению налогом у источника выплаты. Приходя к данному выводу, положения статьи 251 НК РФ не были учтены, аргументация основывалась на Комментариях к модели конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доход и капитал. В соответствии с данным актом РФ заключаются международные договоры об избежании двойного налогообложения [56].

Ныне действующий подход представляется наиболее обоснованным, так как этот доход содержится в НК РФ (статья 151). Помимо доходов, определяемых статьей 151 НК РФ, сложившаяся судебная практика выделяет и иные доходы, которые не облагаются налогом. В частности, к таковым отнесены суммы страхового возмещения, выплачиваемые российскими страховыми организациями иностранным юридическим лицам. ВАС РФ отмечено, что страховые выплаты, являющиеся по своей сути убытками страхователя, не могут быть признаны доходом по смыслу главы 25 НК РФ [134].

Во-вторых, доход должен быть получен от источника в РФ. Если установлено, что выплаты иностранному юридическому лицу, производимые российской организацией, являются доходом, который в соответствии с законодательством облагается налогом, то следующим критерием является установления получения дохода от источника в РФ. Касательно юридических лиц решение вопроса об отнесении доходов к полученным от источников в России или за рубежом происходит согласно нормам главы НК РФ о налоге на прибыль организаций. Данное положение закреплено в статье 42 НК РФ.

Если определение рассматриваемого обстоятельства затруднительно, то есть НК РФ не позволяет отнести полученные доходы к той или иной группе, то данное обстоятельство определяется Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов. Таким органом является Федеральная налоговая служба РФ, так как данные полномочия органа закреплены в Положении о нем, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506 [53].

Однако в ряде налоговых соглашений РФ в качестве органа, уполномоченного на функции по контролю и надзору в сфере налогов и сборов, указано Министерство финансов РФ. Например, такое положение закреплено в подпункте h пункта 1 статьи 3 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13.04.2000 г. «Об избежании двойного налогообложения» [15].

Управление Федеральной налоговой службы по г. Москве в письме от 16.08.2006г. № 20-12/72974 отмечает, что в этом случае определение получения дохода от источника в РФ или за пределами РФ осуществляется органом, указанным в международном договоре [65]. Таким образом, для цели применения конвенций об избежании налогообложения уполномоченным органом в регулируемой сфере может выступать Министерство финансов РФ, что вносит противоречия в части разграничения компетенции между государственными органами.

Механизм применения нормы НК РФ о том, что при возникновении сложностей в определении отнесения дохода к полученным в России или за ее пределами, такое определение осуществляется уполномоченным на то государственным органом, не установлен. Непонятно, каким образом уполномоченный орган должен установить, что доход относится к источнику выплаты в РФ или за ее пределами: формулировать позицию по конкретному налогоплательщику в случае его запроса или выработать единую методику, содержащую общие параметры.

Таким образом, для налогообложения дохода юридического лица - нерезидента от источника в РФ необходимо, чтобы такой доход был экономически связан с территорией РФ. Уплачиваемые иностранному контрагенту танъемы являются исключением, как и премии по перестрахованию.

Следующий критерий – аналогичность дохода. Ранее Федеральная налоговая службы РФ при определении «иного аналогичного дохода» руководствовалась Методическими рекомендациями налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, которые утверждены Приказом МНС России от 28. 03.2003 № БГ-3-23/150, ныне утратившими силу на основании Приказа ФНС России от 19.12.2012 № ММВ-7-3/980@ [55]. В указанном акте, который не являлся нормативным, содержались разъяснения относительно понятия «иные аналогичные доходы». В письме сформулирована следующая позиция: признание дохода в качестве аналогичного осуществляется, не исходя из его схожести с перечнем доходов, указанных в НК РФ как, не связанных с ведением предпринимательства юридическим лицам (статья 309). «Аналогичность» предполагает, что доход получен не через постоянное представительство. Исходя из этой позиции, все доходы, которые не поименованы в качестве доходов, не признаваемых в качестве доходов от источников в РФ, признаются таковыми.

Однако ВАС РФ, трактуя понятие «иных аналогичных доходов» исключал те из них, которые отнесены к обычной предпринимательской деятельности. Так в Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.07.2008г. № 3770/08 указано, что в соответствии с нормами НК РФ доходы, полученные в пределах России от оказания услуг, не приводящие к образованию постоянного представительства не облагаются налогом на прибыль у источника выплаты. Так как выплаты за оказанные организации услуги не относятся к доходам, перечисленным в пункте 1 статьи 309 НК РФ, так как

являются обычной предпринимательской деятельностью иностранного юридического лица, следовательно, у российской организации, приобретающей такие услуги, отсутствуют обязанности налогового агента [133].

Складывающаяся в последние годы судебная практика также к иным аналогичным доходам в анализируемой ситуации относит доходы, не связанные с функционированием иностранной организации за исключением доходов, указанных в НК РФ (статье 309) как не относящихся к доходам от источников в РФ. В частности, указанная позиция закреплена в Постановлении АС Северо-Кавказского округа от 28.03.2017г. № Ф08-1425/2017 [141].

Интересным является вопрос в отношении видов деятельности, подлежащих обложению налогом на прибыль. Например, при оказании иностранным юридическим лицом услуг российской организации по поиску клиентов, возникают ли у российской организации обязанности налогового агента? И. Разумова, отвечая на данный вопрос, ссылается на письмо Минфина от 01.04.2016г. № 03-03-06/2/18533, согласно которому доходы иностранной организации, не соответствующие перечню статьи 309 НК РФ, не подлежат обложению налогом на прибыль. Так как доходы иностранной организации от оказания услуг по поиску клиентов не относятся к доходам, полученных иностранным юридическим лицом, не связаны с предпринимательской деятельностью, то они не являются налогооблагаемыми, поэтому у российского юридического лица не возникает обязанностей налогового агента [112, с. 11].

Таким образом, в отношении определения иных аналогичных доходов сложилось две позиции. Согласно первой, к ним относятся любые доходы, не связанные с предпринимательской деятельностью. Данная позиция закреплена, в частности, в Постановлении ФАС Московского округа по делу № А40-115092/09-126-758 от 08.04.2010г. [139]. Согласно второй,

необходимо сходство иных аналогичных доходов с доходами, указанными в НК РФ в качестве доходов от источников в РФ [62].

Четвертый критерий – доход не должен быть отнесен к исключениям, предусмотренным НК РФ. Такими исключениями являются доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, другого имущества, имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг, на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства и выплачиваемые партнерам – нерезидентам премии по перестрахованию и танъемы.

Таким образом, в НК РФ не содержится понятие «иных аналогичных доходов». За исключением перечня доходов, содержащегося в НК РФ, к доходам, которые облагаются налогом у источника выплаты в РФ, следует отнести доходы, подлежащие обложению в соответствии с НК РФ, экономически связанные с территорией РФ, а также не относящиеся к доходам от продажи имущества, в том числе, товаров, имущественных прав, осуществления работ или оказания услуг, в пределах РФ, не образующие постоянного представительства и премии по перестрахованию и танъемы, уплачиваемые партнерам, не являющимся резидентами.

Пунктом 2 статьи 310 НК РФ установлены случаи, когда налоговый агент вправе не удерживать налог с дохода. Так налоговый агент вправе не удерживать налог у источника, во-первых, если налоговый агент уведомлен получателем дохода, что доход относится к постоянному представительству иностранного юридического лица, находящемуся, в РФ и налоговому агенту предоставлена копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе получателя дохода. Свидетельство должно быть нотариально заверенным и оформленным не ранее предшествующего налогового периода.

Во-вторых, если согласно статье 284 НК РФ для дохода предусмотрена налоговая ставка 0 процентов.

В-третьих, выплата дохода производится на основании соглашения о разделе продукции и законодательством РФ освобождение этого вида дохода от налогообложения.

В-четвертых, освобождение дохода от налогообложения на основании заключенного РФ договора об избежании двойного налогообложения, если иностранным юридическим лицом предоставлено налоговому агенту подтверждение постоянного места нахождения организации в государстве, являющейся стороной такого договора.

В-пятых, выплачивается доход в виде процентов по ценным бумагам РФ, ее субъектов и муниципальных образований.

В-шестых, доход выплачивается конфедерациям, национальным футбольным ассоциациям, производителям медиаинформации, поставщикам товаров FIFA, указанным в ФЗ «О подготовке и проведении в Российской Федерации, чемпионата мира FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [27].

Для налогового агента предусмотрена ответственность в соответствии со статьей 122 НК РФ в случае нарушения порядка уплаты налога в виде штрафа в размере 20-40% от суммы неуплаченного налога. Так Постановлением Арбитражного суда Волго-Вятского округа, дело № А11-11036/2016, оставлены без изменения решения нижестоящих инстанций о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Российское юридическое лицо заключило с иностранной организацией, зарегистрированной в Республике Маршаловы острова, договор об уступке исключительного права на товарный знак, согласно которому иностранная организация (владелец) передает российскому юридическому лицу (правопреемнику) исключительное право на товарный знак за определенное вознаграждение. Как отметили арбитражные суды трех инстанций, приобретенный по данному договору иностранной организацией доход подлежит налогообложению в РФ у источника выплаты, следовательно, на

российское юридическое лицо возложены обязанности налогового агента [143].

Как отмечает С.М. Лукаевич отчуждение в пользу бюджета своего имущества во исполнение обязательств налогоплательщика – иностранного юридического лица не предусмотрено действующим законодательством о налогах и сборах [96, с. 50].

Тождественное мнение указано в Письме Минфина России от 12. 08. 2013г. №03-08-05/32547, согласно ему налоговые агенты не вправе вместо средств налогоплательщика за счет собственных средств уплачивать налог с доходов иностранных организаций у источников выплаты в РФ [58].

Также следует отметить, что в случае, если налоговый агент в добровольном порядке не исполнил обязанности и не удержал налог из перечисленного иностранной организации дохода, то обязанность по удержанию налога остается на налоговом агенте, то есть налоговый агент должен перечислить налог в бюджет за счет собственных средств. Указанная позиция отражена в Обзоре судебной практики, утвержденном Президиумом Верховного суда РФ от 16.02.2017г. [136].

Таким образом, доходы иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства в РФ, подлежат налогообложению у источника выплаты в РФ. НК РФ содержит перечень тех из них, которые облагаются налогом у источника выплаты. Однако он не является исчерпывающим. Законодательство РФ о налогах и сборах не содержит понятия «иные аналогичные доходы», не раскрывает, какие виды доходов следует к ним относить. Правоприменительная практика также не содержит однозначного ответа. Представляется верным, что помимо видов доходов четко поименованный в НК РФ, обложению налогом у источника выплаты в РФ подлежат любые доходы, не связанные с осуществлением предпринимательства.

Глава 3. Особенности применения международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения

3.1 Общая характеристика и содержание международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения

Ведение предпринимательства в нескольких государствах предопределяет возможность налогообложения одного объекта в соответствии с законодательством каждого из государств, что сказывается негативным образом не только на деятельности конкретного субъекта, но и на развитии внешнеэкономических отношений в целом.

Международные договоры об избежании двойного налогообложения являются инструментом, позволяющим решить указанную проблему.

Федеральный закон «О международных договорах Российской Федерации» содержит понятие международного договора. Федеральный закон выделяет следующие признаки международного договора: международное соглашение; заключается с образованием, имеющим право заключать международные договоры, чаще всего, это государства; заключается в письменной форме; регулируется нормами международного права. Наименование такого документа, а также содержание положения договора в одном или нескольких документах, значения не имеют [35]. Несмотря на то, что Венская конвенция не распространяется на соглашения, заключенные не в письменной форме, на юридическую силу таких международных договоров это не влияет.

«Международный договор» является общим понятием для нескольких видов договоров, классификации которых различны. Так выделяют соглашения об избежании двойного налогообложения и административные налоговые соглашения или налоговые соглашения и иные международные договоры.

Наиболее обоснованной представляется классификация, предлагаемая И.А. Хавановой, выделяющая международные налоговые договоры и

отдельные положения международных неналоговых договоров, содержащие нормы, относящиеся к налогообложению. Отличительным признаком международного налогового договора является закрепление норм в сфере налогообложения [118, с. 36]. Таковыми являются соглашения об избежании двойного налогообложения, в частности, Соглашение между РФ и Великим Герцогством Люксембург «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 28.06.1993г. [8].

Примером неналогового соглашения, содержащего налоговые нормы, является «Договор о евразийском экономическом союзе» от 12.08.2017г., в статье 26 которого содержится норма о зачислении и распределении налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие [22].

Также все международные договоры, в том числе об избежании двойного налогообложения, можно разделить на межгосударственные (таковым является Договор между РФ и США от 17.06.1992г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» [7]) и межправительственные (к ним следует отнести Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07.09.2000г. [17]). Первые заключаются от имени РФ, вторые – от имени Правительства РФ.

История заключения договоров об избежании двойного налогообложения берет начало в девятнадцатом веке. Одним из наиболее известных является соглашение, заключенное между Францией и Бельгией в 1853 г. В нем закреплялись положения о взаимном предоставлении информации.

Как отмечает Р.Ш. Бурганова: с развитием экономических отношений содержание договоров об избежании двойного налогообложения менялось, расширялись виды доходов, регулирование которых осуществлялось соглашениями, разграничились вопросы двойного налогообложения организаций и физических лиц [75, с. 29].

Венская конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969, закрепляя понятие «международного договора», выделяет его признаки, тождественные закрепленным в ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»: заключение между государствами, письменная форма, регулирование нормами международного права. Положения могут закреплять в одном или нескольких документах и иметь различное наименование [2].

В 1963 г. был предложен проект типовой конвенции ОЭСР. Данный акт, в первую очередь, учитывал интересы развитых государств. Дальнейшее развитие экономических связей, вызвало необходимость смещения баланса интересов в пользу развивающихся государств, в связи с чем в 1980 принята модельная конвенция ООН.

Наименование международного договора: конвенция, договор, соглашение не влияет на его содержание, а зачастую обусловлено сложившейся практикой. Схожие по структуре договоры могут иметь различные наименования, например, Соглашением между Правительством РФ и Правительством Латвийской республики от 20.12.2010 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» [20], Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Корея от 19.11.1992 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» [5], Договор между РФ и США от 17.06.1992г., предотвращающий двойное налогообложение субъектов [7].

Необходимым элементов анализируемых договоров являются протоколы. Протоколом является соглашение, заключенное по вопросам узкого характера. Он может содержать дополнительные положения и приниматься в день принятия соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения. В этом случае ратификация протокола осуществляется совместно с договором одним федеральным законом. Таковым является протокол к Конвенции между Правительством РФ и

Правительством королевства Норвегия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал [4].

Изменение положений международных договоров осуществляется тоже посредством протоколов. Например, Протокол от 07.10.2010г. о внесении изменений в соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998г. [14]. Ратифицируются такие договоры отдельными федеральными законами.

В юридической науке понятие двойное налогообложение разделяется на внутреннее и международное. В отличие от внутреннего двойного налогообложения, возникающего преимущественно в государствах, имеющих федеративную административно - территориальную форму государственного устройства, при взимании идентичных налогов государственными органами одного государства, международное осуществляется при налогообложении объектов налоговыми органами различных стран. Таким образом, международное двойное налогообложение возникает при налогообложении сравнимым налогом одного объекта одного налогоплательщика в нескольких государствах.

Следует отметить, что в юридической доктрине не сложилось единого подхода к понятию «международное налогообложение». Его понимают в узком и широком смыслах. В широком смысле международное налогообложение интерпретируется как сотрудничество, направленное на предотвращение действий по уклонению от уплаты налогов, обмен информацией между странами, регламентируемые соглашениями об избежании двойного налогообложения. В узком – налогообложение лиц, подпадающих под юрисдикцию конкретного государства, например, иностранных организаций, не являющихся резидентами.

Л.П. Ануфриева, И.В. Подчуфарова отмечают, что прилагательное «международный» в словосочетании международное двойное

налогообложение» является излишним в связи с тем, что налог – категория национальная, то есть несмотря на появление иностранного элемента в отношениях, требующего совместного с другими государствами правового регулирования, такие ситуации требуют регулирования нормами национального законодательства. Кроме того, в обоснование своей позиции авторы указывают, что причисление двойного налогообложения к понятиям, относящимся к отношениям международно-правовой действительности, неверно, так как международное право оперирует иной категорией – избежание двойного налогообложения [71, с. 200].

В НК РФ использует только термин «двойное налогообложение», понятие «международное двойное налогообложение» в НК РФ не встречается. Вследствие этого представляется верным разграничивать область регулирования международных соглашений об избежании двойного налогообложения с понятием международного налогообложения. О международном налогообложении можно было бы говорить, если бы фискальные платежи устанавливались и взимались каким-либо международным органом, чего при заключении и применении договоров об избежании двойного налогообложения не происходит.

Возможность заключения и применения РФ международных договоров вытекает из части 4 статьи 15 Конституции РФ, определивший общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ в качестве составляющей ее правовой системы. Эта же статья устанавливает приоритет международного договора в случае возникновения коллизий с нормами национального законодательства РФ [23]. Указанная норма интегрирована в статью 7 НК РФ: если международным договором РФ установлены иные правила, чем НК РФ и нормативно-правовыми актами, которые приняты согласно ему, подлежат применению нормы международного договора [26].

Содержание налоговых конвенций определяется конвенциями ООН и ОЭСР, структура большинства договоров соответствует Модельной

конвенции ОЭСР 1977г. Модельная конвенция ОЭСР 1977г. носит рекомендательный характер, ее целью являются унификация и стандартизация норм международных договоров. Существует позиция, обосновывающая обязывающий характер данной конвенции, аргументация строится на положениях Рекомендаций Совета ОЭСР. Несмотря на то, что буквальное толкование норм конвенции указывает на ее рекомендательный характер, как верно отмечает Стадник М.В., большинство государств заключает договоры об избежании двойного налогообложения именно на основании этой конвенции [114, с. 342].

Jain Aaushi выделяет следующие цели рассматриваемых договоров:

- недопущение двойного налогообложения;
- воспрепятствование уклонению от уплаты налогов;
- недопущение налоговой дискриминации;
- развитие внешнеэкономических связей, способствование привлечению прямых иностранных инвестиций [126].

Договоры включают в себя следующие разделы. В первых статьях указана область применения соглашения, термины и понятия, используемые в нем. Большая часть статей договора посвящена налогообложению доходов и капитала, а также способам избежания двойного налогообложения. Последние статьи соглашений содержат заключительные положения: порядок обмена информацией между государствами, заключившими договор, вступление в силу и прекращение действия договора.

Важным моментом является установление в договоре дистрибутивных правил – правил распределения между государствами - сторонами договора облагаемого дохода, то есть определение, какое из государств облагает тот или иной доход. Как правило, для различных видов дохода устанавливаются разные дистрибутивные правила, определение налоговой базы обычно не отражается в международных договорах, а осуществляется на основе норм внутреннего законодательства.

В юридической науке отмечают двойственную природу договоров об избежании двойного налогообложения. С одной стороны, они разграничивают налоговые юрисдикции, с другой, являются частью внутреннего законодательства каждого из государств, их заключивших. Двойственный характер соглашений также проявляется в том, что они заключаются согласно нормам и принципам международного права, с другой стороны непосредственно затрагивают интересы налогоплательщиков конкретного государства.

Договоры об избежании двойного налогообложения, заключенные РФ, включают следующие положения.

Во-первых, в них определяются виды налогов, в отношении которых применяется данное соглашение, в договоре указывается также название налога, применяемое в государстве – стороне договора.

Во-вторых, определяются субъекты, на которых распространяется соглашение. Ими являются лица, подлежащие налогообложению на территории государств.

В-третьих, определяются условия налогообложения дохода в государстве, на территории которого находится источник получения налогооблагаемого дохода. В первую очередь, это касается налога на прибыль юридических лиц, роялти. Общей является норма, в соответствии с которой, доход иностранного юридического лица, местом постоянного пребывания которого является другое государство, может облагаться налогом в государстве – месте осуществления деятельности только в том случае, если деятельность осуществляется через постоянное представительство, налогообложение подлежат доходы, полученные в ходе деятельности такого представительства. В этом положении находит свое отражение принцип территориальности, суть которого сводится к тому, что на территории государства подлежит налогообложению лишь прибыль, полученная от источника, расположенного в этом государстве.

Налоговые соглашения устанавливают правила определения размера налога и подлежащих обложения доходов, а также закрепляют виды расходов, которые могут быть приняты к вычету. Например, в налоговой Конвенции, заключенной между Правительствами России и Великобритании установлено, что расходы на представительство могут быть вычтены при расчете прибыли этого обособленного подразделения, причем допускается распределение административных и управленческих расходов, понесенных в целом всем предприятием. Однако такое распределение должно быть разумным [6].

Следующим структурным элементом договоров об избежании двойного налогообложения, заключаемых РФ, являются положения о способах избежания двойного налогообложения, устанавливаются нормы следующего содержания: каждое государство-сторона соглашения уменьшает сумму взимаемого с резидента налога на размер налога, уплаченного в другой стране – стороне договора. Также договоры устанавливают принцип недискриминации, заключающийся в предоставлении резидентам государства – партнера налогового режима идентичного предоставленному лицам – резидентам.

Так в Конвенции между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики установлено, что иностранные лица государств не могут подлежать налогообложению в другом государстве, заключившим данную Конвенцию более обременительному, чем резиденты стороны соглашения при схожих обстоятельствах [16].

Договоры содержат условия о порядке действий лиц в случае обнаружения их налогообложения не в соответствии с условиями соглашения об избежании двойного налогообложения, условие о взаимосогласительных процедурах. Юридическое лицо в при установлении нарушения положений соглашения в процессе его налогообложения государством - стороной договора может обратиться в уполномоченные органы как государства – места осуществления деятельности, так и

государства, в соответствии с законодательством которого юридическое лицо было зарегистрировано. Конвенциями устанавливается срок, в течение которого может быть представлено соответствующее заявление. Например, Соглашением между Россией и Египтом [12] установлен трехгодичный срок, а Соглашением между Правительством РФ и Правительством Республики Индонезия [11] - 2 года с момента, когда лицо было уведомлено о налогообложении не, исходя из норм конвенции.

Так в Постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда в рамках дела № 09 АП-51919/2016 при рассмотрении заявления кипрской компании РИПОТУС ЛИМИТЕД к инспекции федеральной налоговой службы о признании незаконными действий по отказу в возврате излишне уплаченного налога арбитражный суд ссылается, в том числе, на положения международного договора о взаимосогласительной процедуре [146].

Следующим структурным элементов договоров об избежании двойного налогообложения РФ являются условия об обмене информацией, необходимой для выполнения условий этого договора сторонами, закрепляется положение о конфиденциальности такой информации.

Заключительные положения конвенций об избежании двойного налогообложения включают условия о вступлении их в силу и прекращении действия. Вступление в силу наиболее часто определяется моментом уведомления другой стороны последней из договаривающихся сторон о выполнении внутренних процедур, предусмотренные национальным законодательством для вступления в силу конвенции (ратификация договора). Сроки прекращения, закрепленные в договорах об избежании двойного налогообложения, различны.

Рассматривая содержание международных договоров, следует отметить используемые в них методы устранения двойного налогообложения. Устранение двойного налогообложения осуществляется посредством дистрибутивных правил, специальных методов устранения двойного

налогообложения и согласительных процедур. Выделяют два основных метода: метод зачета и метод освобождения.

Суть метода зачета применительно к юридическим лицам заключается в том, что государство, резидентом которого является организация, облагает налогом все доходы организации даже те из них, которые были получены в результате предпринимательства за рубежом и облагаются налогом согласно нормам иностранного государства, но разрешает вычесть сумму уплаченного иностранному государству налога.

Зачет может быть полным и обычным. Полный зачет имеет место, когда государство постоянного местонахождения разрешает вычесть всю сумму уплаченного в иностранном государстве налога из дохода, подлежащего обложению в соответствии с условиями международного соглашения. При обычном зачете вычет предоставляется в размере части налога государства резидентства, которая отнесена к доходу, подлежащему налогообложению в другом государстве – стороне договора.

Метод освобождения сводится к тому, что государство, резидентом которого является организация, не облагает налогом доход, которые подлежат обложению в другом государстве – стороне соглашения.

Выделяют полное освобождение и освобождение с прогрессией. Полное освобождение предполагает, что государство - место постоянного нахождения юридического лица не учитывает при налогообложении доходы, которые облагаются налогом в государстве – стороне договора. При использовании метода освобождения с прогрессией страна резидентства те доходы, которые подлежат обложению налогом в другой стране, освобождает от налогообложения на своей территории, при этом она учитывает эти доходы при расчете размера налога, которым облагается остальная часть дохода. Освобождение с прогрессией обычно применяется при использовании государством прогрессивной шкалы налога.

Каждый из методов имеет свои достоинства и недостатки. Достоинствами метода зачета являются: самостоятельность, то есть

возможность его применения на основании норм национального законодательства без детального анализа положений законодательства государства – источника дохода; экономическая обоснованность, так как предоставляется возможность учета в государстве – месте учреждения организации расходов, понесенных в деятельности представительство, находящегося на территории другого государства – стороны соглашения.

Минусы данного метода: затруднительное налоговое администрирование; ограничение действия льгот, предоставляемых государством для привлечения иностранных инвестиций.

К преимуществам метода освобождения относят: простота налогового администрирования и как следствие отсутствие необходимости постоянного взаимодействия налоговых органов различных государств; его невмешательство в систему льгот и преимуществ, предоставляемых в стране источнике дохода; устранение не только существующего, но и потенциально возможного налогообложения.

Недостатками метода освобождения являются: высокая вероятность его невыгодности для бюджета государства, предоставляющего освобождение; толерантное отношение к использованию юрисдикций, предоставляющих льготные режимы налогообложения, в качестве государства – источника дохода.

Как верно отмечено Д.В. Винницким, метод освобождения, как правило, применяется развивающимися государствами, то есть странами, являющимися источниками дохода. Связано это с высокой вероятностью неурегулированности вопросов налогообложения операций, совершаемых на территории нескольких государств, метод освобождения позволяет даже потенциальное двойное налогообложение. Государства с развитой экономикой используют преимущественно метод зачета, в первую очередь, в связи с одинаковыми принципами налогообложением иностранных и национальных инвесторов. Указанное положение относится и к Российской Федерации [77, с. 149].

В договоре об избежании двойного налогообложения могут устанавливаться способы устранения двойного налогообложения для каждого из договаривающихся государств. Так в Конвенции между Правительством РФ и Правительством Венгерской Республики от 01.04.1994г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» определено: «двойное налогообложение устраняется следующим образом: применительно к Российской Федерации: ..., применительно к Венгерской Республике: ...» [3].

Стороны международных договоров, заключаемых с РФ, вправе применять любые методы. В Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства предусмотрено применение Швецией метода полного освобождения [10]. Применение метода освобождения с прогрессией закреплено в Конвенции между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» [18].

Ряд исследователей выделяет особую разновидность метода зачета – метод фиктивного зачета, его суть заключается в том, что зачитываются суммы налога, которые в соответствии с нормами внутреннего законодательства и соглашения об избежании двойного налогообложения подлежали уплате в этом государстве, но в связи с предоставлением налоговых льгот в целях экономического стимулирования не были уплачены в этом государстве.

Метод фиктивного зачета применяется и Российской Федерацией. Например, такая возможность предусмотрена договорами с Мальтой, Сингапуром, Саудовской Аравией. Так в Конвенции, заключенной с Правительством Мальты, закреплено, что если юридическое лицо занимается существенной предпринимательской деятельностью в государстве, резидентом которого она является, то применяемая к его доходу на

территории другого государства - стороны договора льгота, учитывается в качестве дохода, связанного с такой деятельностью [21].

Следует отметить, что на сегодняшний день преференции, предусмотренные налоговым законодательством РФ не в полной мере выполняют свои функции по стимулированию иностранного инвестирования вследствие неприменения способов освобождения и фиктивного зачета, что является негативным фактором для иностранного юридического лица, государство резидентства которого применяет метод зачета. То есть при предоставлении на территории РФ иностранному юридическому лицу налоговых льгот, налог не будет уплачен, соответственно и предъявить к зачету сумму в государстве резидентства не представляется возможным. В том числе и этим обстоятельством обусловлен выход иностранных юридических лиц на российский рынок через налоговые юрисдикции, предоставляющие широкие налоговые преференции («оффшорные зоны»).

Среди особенностей договоров об избежании двойного налогообложения в части налогообложения организаций можно выделить следующие. Во-первых, ими регулируется налогообложение налогом на прибыль и налогом на имущество организаций. Во-вторых, их структура соответствует структуре, закрепленной в Модельной конвенции ОЭСР 1977г. В-третьих, в качестве механизма устранения двойного налогообложения преимущественно используется метод зачета, сумма зачета устанавливается в пределах размера налога, подлежащего уплате на территории РФ. В-четвертых, договоры включают положения о взаимном обмене информацией и взаимосогласительных процедурах. В Соглашении между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» предусмотрено создание сторонами соглашения арбитража в случае возникновения спора по вопросам применения положений договора [13]. Однако такая норма является исключением, остальные соглашения

аналогичных норм не содержат. Возможность взыскания налогов в судебном порядке закреплена в Налоговом кодексе РФ, поэтому даже при отсутствии норм о согласительной процедуре в договоре, взыскание налога в судебном порядке возможно на основании норм национального законодательства. В-пятых, внедряется концепция фактического права на доход, включаются нормы об ограничении выгод по соглашению.

Таким образом, существенную роль в определении особенностей налогообложения иностранных юридических лиц на территории РФ играют международные договоры об избежании двойного налогообложения. Применительно к юридическим лицам они традиционно регламентируют обложение налогом на прибыль и налогом на имущество организаций. Основная цель налоговых соглашений – устранение двойного налогообложения и в то же время противодействие уклонению от уплаты налогов.

3.2 Механизм применения договоров об избежании двойного налогообложения.

Само по себе заключение налогового соглашения не свидетельствует о достижении поставленных при его заключении целей, необходимо эффективное применение договоров для реального, а не формального устранения двойного налогообложения.

Иностранному юридическому лицу, согласно положениям НК РФ, для применения налогового соглашения необходимо предоставить доказательства своего резидентства. Иностранная организация, имеющая фактическое право на доход, обязана в этом случае предоставить налоговому агенту, производящему удержание налога на доходы, документы, подтверждающие ее место постоянного нахождения за пределами Российской Федерации, на территории государства, с которым заключено налоговое соглашение. Такие документы подлежат заверению

уполномоченным органом соответствующего иностранного государства. Если компетентным органом предоставлен документ, подтверждающий постоянное местонахождение юридического лица на иностранном языке, предоставится также перевод такого документа на русский язык.

В правоприменительной практике возникают споры в части определения документа, подтверждающего место нахождения юридического лица за пределами России на территории государства – стороны соглашения об избежании двойного налогообложения. Так налоговой инспекцией в ходе проведения налоговой проверки сделан вывод о том, что свидетельство о регистрации иностранного юридического лица в качестве налогоплательщика, выданное товариществом налоговых консультантов, не является надлежащим доказательством по делу, так как выдано некомпетентным органом. Однако суд апелляционной инстанции указал, что документы, представленные налогоплательщиком, выданы органом, определенным в качестве компетентного соглашением об избежании двойного налогообложения, заключенным между РФ и ФРГ, следовательно, предоставленные компанией документы, подтверждают резидентство юридического лица в государстве – стороне соглашения [145].

Помимо этого, иностранное юридическое лицо представляет налоговому агенту документы, подтверждающие право на фактическое получение дохода на территории Российской Федерации.

Важный момент отмечен в Определении Верховного суда РФ от 23.09.2014г. по делу №305-ЭС14-1210 [135]: так как налоговое законодательство в статье 312 НК РФ устанавливает, что для применения пониженных ставок налога при удержании налога у источника выплаты на момент выплаты дохода иностранное юридическое лицо должно иметь документы, подтверждающие резидентство в соответствующем иностранном государстве. Пени являются мерой, цель которой обеспечить исполнение налоговой обязанности, поэтому начисление пеней налоговым органом при получении документа, доказывающего факт постоянного нахождения

юридического лица за пределами РФ, после фактической выплаты дохода иностранному юридическому лицу, не является правомерным. Налоговое законодательство не предусматривает ответственность за предоставление сертификатов резидентства после выплаты дохода. Данная позиция также отражена в Письме ФНС России от 17.07.2015г. № СА-4-7/12693@ [63].

В случае предоставления сертификата резидентства до уплаты налога, налог исчисляется в соответствии с условиями договора об избежании двойного налогообложения, если он предоставлен после уплаты налога, то производится возврат уплаченного ранее налога.

Для возврата ранее уплаченного налога иностранной организации необходимо предоставить следующие документы:

- заявление по установленной форме;
- сертификат резидентства (документ, подтверждающий, что юридическое лицо на момент выплаты дохода имело постоянное место нахождения в иностранном государстве, с которым у Российской Федерации заключено соглашение об избежании двойного налогообложения).

Установливая юридическую силу соответствующего документа следует исходить из норм налогового соглашения, в котором детализируется, какой орган уполномочен выдавать соответствующий документ и каковы его обязательные реквизиты.

Например, при рассмотрении дела по заявлению иностранного юридического лица, местом постоянного нахождения которого является Республика Индия, о признании недействительным решения налогового органа в Арбитражном суде Уральского округа, арбитражным судом было отмечено, что предоставленная организацией справка о резидентстве не удостоверена апостилем, соответственно обществом не представлены документы, необходимые для освобождения от удержания налога от источника выплаты. Арбитражным судом отмечено, что понятие компетентного органа толкуется, исходя из положений закрепленных в Соглашении между Правительством РФ и Правительством Республики

Индия от 25.03.1997г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы». Требование об удостоверении справки апостилом обоснованно статьей 3 Конвенции, отменяющей требование легализации иностранных официальных документов от 05.10.1961 [141].

Таким образом, даже при отсутствии специальных требований к документу, подтверждающему резидентство, установленных нормами налогового соглашения, с учетом положений Конвенции представляется необходимым удостоверение его апостилом.

- копии документов, подтверждающих получение дохода, источник которого находится в РФ;

- копии платежных документов, содержащих сведения о перечислении налога в бюджетную систему РФ.

Необходимость предоставления дополнительных документов наступает в случае возврата налога, который был удержан в отношении доходов по государственным или муниципальным ценным бумагам, эмиссионным ценным бумагам, выпущенным российскими организациями, уплачиваемым иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц. В этом случае помимо вышеперечисленных документов необходимо предоставить:

- документ, подтверждающий, что иностранным юридическим лицом осуществлены права по ценным бумагам российского юридического лица, в соответствии с которыми была произведена выплата дохода;

- документы, подтверждающие размер дохода по ценным бумагам российской организации;

- документ со сведениями о депозитарии, перечислившем доход по ценным бумагам в пользу иностранной организации, имеющей право осуществлять учет и переход прав по ценным бумагам на основе ее личного закона;

- документ, подтверждающий выполнение иностранным юридическим лицом, реализующим права, вытекающие из акций российских юридических

лиц, дополнительных условий, установленные международным договором, заключенным РФ с государством резидентства иностранной организации.

Требование налогового органа о предоставлении дополнительных документов не является правомерным. Так в деле № А40-74382/2015, рассмотренном Арбитражным судом Московского округа, было установлено, что требование налогового органа предоставить выписки по счету депо номинального держателя не основано на нормах налогового законодательства, следовательно, отказ в возврате уплаченного налога является незаконным [139].

Для предоставления заявления о возврате уплаченного налога с необходимыми документами установлен трехгодичный период с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход. Документы предоставляются в территориальный налоговый орган по месту учета налогового агента.

Одной из проблем применения соглашений об избежании двойного налогообложения является неправомерное использование, предоставляемых ими льгот. Трансграничные компании зачастую пользуются льготами, предоставляемыми такими соглашениями, для уклонения от уплаты налогов. В связи с чем в налоговом праве укоренился термин «злоупотребление налоговым соглашением».

Однако ряд исследователей считают ошибочной признавать такого рода ситуации злоупотреблением правом. Так М. Окороков отмечает, что действия организации по уклонению от уплаты налогов посредством регистрации в льготной налоговой юрисдикции – оффшорной зоне» посреднической компании не являются злоупотреблением налоговым соглашением, так как права на использование налогового соглашения в данном случае у организации нет. Такие ситуации следует трактовать как применение налоговой конвенции организацией, которая не имела на это нормативных оснований [104, с. 37]. Поэтому понятие «злоупотребление налоговым соглашением» стоит рассматривать лишь в рамках

международного публичного права, когда речь идет о злоупотреблениях государствами. Это узкий подход к раскрытию данного термина.

Рекомендации государствам по предотвращению использования налоговых льгот, предоставляемых договорами об избежании двойного налогообложения, были даны в рамках Доклада Организации экономического сотрудничества и развития от 05.10.2015г. В докладе представлен минимальный стандарт, содержащий перечень действий, которые необходимо совершить государствам в целях противодействия уклонению от налогообложения посредством использования налоговых соглашений.

По мнению P. Saint-Amans, R. Russo применение минимального стандарта позволит использовать налоговые льготы только лицами, имеющими на это права. Внедрение минимального стандарта должно посредством многостороннего механизма оставить в прошлом эпоху «компаний-пустышек» [129].

В минимальном стандарте выделены два вида нарушений, связанных с использованием налоговых льгот. Первую группу составляют способы обхода ограничений, установленные договорами об избежании двойного налогообложения. Вторая группа – действия, приводящие к использованию налоговых соглашений с целью обхода норм национального законодательства государства.

В Докладе отмечено, что для борьбы с первой группой нарушений необходимо внедрять противодействующим им нормы, непосредственно в соглашениях, для пресечения нарушений второй группы – необходимо предусмотреть соответствующие механизмы во внутреннем законодательстве. Понятие злоупотребления правилами налоговых соглашений («*treaty shopping*») в Докладе не содержится, отражены лишь отрицательные последствия этого явления. Как отмечают исследователи, столь широкая формулировка позволяет динамично развивать положения,

препятствующие уклонению от уплаты налогов посредством использования устанавливаемых договорами льгот [127].

Верховный Суд РФ в Определении от 06.03.2018 № 304 – КГ17 – 8961 отметил, что не подлежат применению поощрения налоговых соглашений о предоставлении льгот, в частности, статья 10 Соглашения, заключенного между Российской Федерацией и Республикой Кипр об освобождении от обложения налогом дивидендов, если отношения участников по выплате дохода направлены лишь на создание удобного налогового режима, не имеют цели привлечения инвестиций в российскую экономику. При налогообложении в таком случае основополагающим фактором является резидентство фактического получателя дохода [138].

В целях борьбы с уклонением от уплаты налогов через регистрацию организации в льготной юрисдикции государства, не являющегося стороной договора об избежании двойного налогообложения, предлагается установить запрет на использование льгот, предоставляемых налоговыми соглашениями, если это является основной целью заключенной между юридическими лицами сделки, то есть осуществлять тестирование, подлежащих освобождению от налогов операций на предмет их цели. Механизм применения такого подхода заключается в следующем. Налогоплательщик предоставляет в компетентный орган государства запрос на предоставление налоговой льготы, после чего компетентный орган проводит консультацию с уполномоченными органами другого государства – участника соглашения, анализируется совершенная сделка, выявляется ее цель, после чего компетентным органом дается заключение о предоставлении (непредоставлении) налоговой льготы либо о ее предоставлении только в отношении части доходов. Позиция ряда ученых сводится к применению государствами данной доктрины к соглашениям об избежании двойного налогообложения, заключенным ранее [128].

Другим способом решения рассматриваемой проблемы является внедрение доктрины ограничения льгот. Данная концепция применяется

Японией, Индией, США. Суть ее состоит в следующем. Выделяется категория «уполномоченных лиц», именно они имеют право использовать налоговые льготы. В соответствии с данной доктриной к уполномоченным лицам относятся физические лица; публичные образования государства, например, правительства; организации, в которых опосредованно присутствует публичный элемент, например, внебюджетные фонды, а также организации более 50 процентов акций или долей в уставном капитале которых принадлежит вышеперечисленным уполномоченным лицам. Однако для таких юридических лиц установлено дополнительное условие для применения налоговых преференций: не менее 50 процентов валового дохода такой компании применяется для исполнения обязательств перед уполномоченными лицами, которым принадлежит более половины их акций (долей в уставном капитале). Если юридическое лицо не соответствует данным критериям, у него сохраняется возможность использования налоговых преференций при условии ведения активной предпринимательской деятельности на территории государства резидентства и на территории государства – стороны соглашения, в границах которого получен доход от источника выплаты.

Как правило, государства придерживаются одной из двух изложенных доктрин, так как их одновременное применение затруднительно. Российская Федерация применяет положения об ограничении льгот, соответствующие статьи включаются в налоговые соглашения. В частности, норма об ограничении льгот содержится в статье 20 Договора между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» [7]. В ней установлены категории лиц, в отношении которых возможно применить льготы в соответствии с данным соглашением.

Использование соглашений об устранении двойного налогообложения с целью обхода норм внутреннего законодательства является еще одной проблемой их применения. Примерами таких ситуаций являются случаи,

когда доход не облагается налогом в государстве источнике выплаты, но подлежит вычету в государстве резидентства; случаи, когда юридическое лицо признается резидентом в соответствии с нормами внутреннего законодательства, но не является таковым согласно положения налогового соглашения.

Еще одним распространенным способом злоупотребления международными соглашениями об устранении двойного налогообложения является существенное превышение заемных средств юридического лица над собственным капиталом («тонкая капитализация»). Получение займа юридическим лицом от иностранного собственника займа позволяет выплачивать последнему предусмотренные договором проценты без учета получения прибыли. Такие проценты как проценты от дохода у источника, как правило, освобождаются от налогообложения в соответствии с условиями договоров об избежании двойного налогообложения. Кроме того, такие действия позволяют сократить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Применительно к данной проблеме представляется обоснованным помимо использования рассмотренных выше доктрин ограничения льгот и основной цели недопущение коллизий между нормами внутреннего законодательства и положениями анализируемых конвенций. Понятия, используемые в налоговых соглашениях, зачастую закрепляются именно в источниках национального права, то есть такие категории как «резидент», «доход».

Статья 312 НК РФ устанавливает необходимость для использования налоговых льгот, предоставляемых договорами об избежании двойного налогообложения, предоставить налоговому агенту документы, подтверждающие налоговый статус иностранного юридического лица в государстве – стороне такого договора. Перечень таких документов налоговое законодательство не содержит.

В письме Минфина от 15.07.2015г. № 03-08-13/40642 такой документ должен содержать следующие реквизиты: наименование налогоплательщика; период, за который подтверждается налоговый статус; наименование подлежащего применению международного договора и подпись уполномоченного лица соответствующего иностранного государства [59]. Процесс выдачи документа, подтверждающего резидентство, предусматривается законодательством иностранных государств. Согласно позиции Минфина России, если законодательство иностранного государства предусматривает предоставление сертификата резидентства в электронном виде, налоговый агент вправе считать такой документ, подтверждающим резидентство организации [61].

Анализируя механизм применения договоров об избежании двойного налогообложения в контексте ограничения злоупотреблений ими, важным является рассмотрение концепции фактического права на доход, сущность которой состоит в определении надлежащего субъекта преференций, предоставляемых налоговыми соглашениями.

Впервые термин «бенефициарный собственник» был закреплен в 1945 г. в заключенном между Великобританией и США договоре об устранении двойного налогообложения. Однако впервые указанная категории стала использоваться в Великобритании в целях разделения лица, выступающего собственником имущества формально, от лица, фактически получающего материальную выгоду.

Национальное законодательство государств, как правило, не содержит понятия фактического права на доход или бенефициарного собственника, обычно содержание этого термина раскрывается в нормативных актах финансовых органов, в связи с чем дефиниции «бенефициарного собственника» в разных государствах могут отличаться. Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал и комментарии используют понятие бенефициарного собственника, но четко сформулированного понятия не содержит.

Определение лица, имеющего фактическое право на доход, закреплено в налоговом законодательстве РФ, им признается лицо (иностранная структура без образования юридического лица), которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над ней или в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией. Также таким лицом признается лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией или непосредственно таким иным лицом [26].

В статье 312 Налогового кодекса РФ в качестве условия применения льгот, предоставляемых соглашением об избежании двойного налогообложения установлена необходимость предоставления иностранным юридическим лицом налоговому агенту, выплатившему доход, документов, подтверждающих, что данная организация имеет фактическое право на получение дохода.

Как отмечено в Постановлении Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2016г. по делу № А12-47731/2015 обязанность налогового агента по принятию мер, направленных на установление иностранных контрагентов – фактических получателей дохода, считается исполненной, если на момент выплаты дохода (дивидендов акционеру) налоговый агент имеет документы, подтверждающие право получателя дохода распоряжаться и использовать полученный доход (дивиденды). В качестве примера такого документа указано письмо акционера об отсутствии у него юридических обязательств перед третьими лицами и ограничении его прав при использовании полученных дивидендов [145].

Российское законодательство о налогах и сборах предусматривает следующий механизм реализации концепции фактического права на доход. В первую очередь, контрольные мероприятия выполняются налоговыми агентами – российскими юридическими лицами, так как именно им иностранные юридические лица, претендующие на налоговые преференции,

предоставляемые договорами об избежании двойного налогообложения, предоставляют документы, подтверждающие фактическое право на получение дохода. Далее контрольные мероприятия осуществляют налоговые органы, как при проверке налоговых агентов, так и при возврате удержанных сумм налога согласно статьям 312 и 232 НК РФ. На этом этапе проверка осуществляется, в том числе путем обмена информацией с иностранными государствами – участниками договора об избежании двойного налогообложения.

Анализ законодательства позволяет выделить критерии признания юридического лица бенефициарным владельцем. Во-первых, получение дохода имеет правовое основание. Во-вторых, получатель дохода получает фактическую экономическую выгоду и вправе в дальнейшем им распоряжаться. В-третьих, полномочия лица по распоряжению доходом не ограничены. В-четвертых, получатель дохода - юридическое лицо, реально ведущее предпринимательство в государстве его место нахождения, а не организация, выполняющая посреднические функции в интересах другого юридического лица в отношении полученного дохода. В-пятых, компания – у получателя дохода возникают налоговые обязательства в государстве резидентства, связанные с полученным доходом. Иностранное юридическое лицо не преследует цели использования налоговых льгот на налоге у источника в РФ. В-шестых, риски, связанные с собственностью на акции (риск уменьшения их стоимости) несет получатель дохода. Седьмой критерий – лицо, получающее доход не имеет обязательств по его выплате третьему лицу, у которого отсутствует право применения льгот, предоставляемых налоговыми соглашениями, заключенными между государствами.

Так Определением Верховного суда РФ по делу № 27-20527/2015 установлено, что юридическое лицо неправомерно применяло льготную пятипроцентную налоговую ставку в отношении дохода (дивидендов), установленную соглашением об избежании двойного налогообложения,

заключенным между РФ и Республикой Кипр, так как общество, страной резидентства которого являлась Республика Кипр, не является конечным приобретателем по данному доходу, денежные средства транзитом перечислялись другим организациям, зарегистрированным на территории Британских Виргинских островов. Договор об избежании двойного налогообложения между Российской Федерацией и Британскими Виргинскими островами не заключен. На основании этого обществу с ограниченной ответственностью было отказано в передаче дела на рассмотрение в Верховный суд РФ [137].

Однако реализация концепции фактического права на доход, закрепленной в НК РФ затруднительна. В частности, остается открытым вопрос о перечне документов, которые подтверждают то, что организация является фактическим получателем дохода. Также неясно, каким образом налоговый агент может осуществить проверку предоставленных данных. В случае выявления нарушений в части необоснованного применения налоговым агентом договора об избежании двойного налогообложения, он привлекается к ответственности, вследствие чего налоговый агент будет обязан уплатить штраф и доплатить недостающую сумму налога иностранного юридического лица. Такой подход не представляется оправданным в связи с отсутствием у налогового агента объективной возможности в полной мере установить, является ли иностранная организация фактическим получателем дохода. Ряд финансовых документов иностранного юридического лица, например договоры, не находятся в открытом доступе, получить их может только налоговый орган в рамках информационного обмена, предусмотренного налоговыми соглашениями.

Таким образом, действующий механизм, целью которого является противодействие уклонению от уплаты налогов, на практике приводит к возложению бремени исполнения налоговых обязательств нерезидентов на российские юридические лица.

Так в акте Арбитражного суда Московского округа № Ф05-3523/ 2018 указано, что налоговый агент является лицом, ответственным за исчисление и удержание налога, в том числе за правильное использование пониженных ставок, предусмотренных договорами об избежании двойного налогообложения. В связи с чем на общество возлагается обязанность по установлению того факта, что получатель дохода является бенефициарным собственником. Компания, которая была заявлена налоговым агентом в качестве получателя дохода таковым не являлась, так как осуществила перечисление дохода другой организации, государством резидентства которой является Белиз, соответствующее налоговое соглашение с которым у РФ не заключено. Вследствие указанных обстоятельств кассационная инстанция признала законными и обоснованными решения нижестоящих судебных инстанций об отказе в удовлетворении требований налогового агента о признании недействительным решений налогового органа о доначислении налога с доходов иностранных организаций [144].

Как отмечает Л.В Полежарова до 2002 г. (до вступления в действие главы 25 НК РФ) российским законодательством о налогах и сборах была предусмотрена процедура предварительного согласования получателем дохода с налоговым органом РФ правомерности применения налогового соглашения [109, с. 116].

Применялась следующая процедура. Иностранное юридическое лицо, получившее доход, подавало заявление в налоговый орган РФ, подтверждавшее его резидентство в государстве – стороне налогового соглашения. В заявлении помимо указания на фактическое право получения дохода также указывались государство резидентства и доказательства возникновения обязательства по уплате налога в стране место нахождения организации. Данная информация заверялась печатью и подписью работника иностранного юридического лица, уполномоченного на указанное действие, а также сотрудника налогового органа страны резидентства. Налоговый орган РФ в случае принятия положительного решения, то есть решения о

правомерности применения правил международного договора об избежании двойного налогообложения, проставлял отметку об этом на заявлении.

В действующей редакции НК РФ процедура согласования применения налогового соглашения не сохранилась. Изначально такие изменения в налоговом законодательстве были отмечены как положительная тенденция, направленная на снижение обязанностей субъектов – иностранных юридических лиц. Однако перекладывание механизма налогового контроля на налоговых агентов привело к возложению дополнительных налоговых обязанностей на российские организации. Кроме того, это привело к снижению эффективности налогового контроля.

Для повышения эффективности концепции фактического права на доход возможны следующие способы решения проблемы. Считаем обоснованным введение в законодательство нормы о необходимости предоставления иностранным юридическим лицом налоговому агенту заявления, подтверждающего фактическое право на доход. Такое заявление должно содержать сведения о государстве резидентства этого юридического лица, о фактическом праве на доход, о том, что в государстве постоянного места нахождения организации данный доход подлежит налогообложению.

При возникновении у налогового агента сложностей в определении возможности применения договора об избежании двойного налогообложения, например, при отсутствии возможности запросить влияющие на это финансовые документы компании, целесообразно предусмотреть процедуру согласования применения договора налогового агента с налоговым органом РФ.

Такой подход позволит уменьшить налоговые риски налогового агента, возникающие вследствие отсутствия реальной возможности установления фактического права на доход иностранного юридического лица и минимизировать случаи использования льгот и преференций, предоставляемых соглашениями, в целях избежания уплаты налога в связи с

установлением контроля государственного органа при определении бенефициарного собственника.

Таким образом, применение соглашений об избежании двойного налогообложения усложняется необходимостью применения норм не только международного договора, но и национального законодательства. Целью применения налоговых соглашений является устранение двойного налогообложения. Однако недобросовестные субъекты используют предоставляемые ими преимущества с целью уклонения от уплаты налогов. Следовательно, законодательное регулирование должно способствовать не только реальной возможности применения международных договоров об устранении двойного налогообложения, но и минимизировать возможность злоупотребления, предоставляемыми ими налоговыми преференциями.

Заключение

Осуществление предпринимательской деятельности иностранными субъектами является необходимой составляющей развития экономики Российской Федерации. Одним из основополагающих аспектов, влияющих на ведение деятельности иностранными субъектами в государстве, является вопрос их налогообложения.

На основании проведенного исследования сделаны выводы:

Во-первых, понятие иностранного юридического лица Российской Федерации нормативно не закреплено. В различных отраслях применяются специальные термины, такие как: «иностранный инвестор», «нерезидент», отражающие особенности статуса иностранной организации в установленной сфере правового регулирования. Определение национальности юридического лица в соответствии с нормативно-правовой базой РФ осуществляется преимущественно, исходя из признака инкорпорации. Однако в некоторых случаях нормативно-правовые акты позволяют использовать его в совокупности со вспомогательными критериями.

Во-вторых, в Российской Федерации иностранные юридические лица обладают специальным правовым статусом, так как, несмотря на установление для них режима наибольшего благоприятствования, применяемого, как правило, на основе принципа взаимности, законодательные акты содержат ограничения на осуществление ими деятельности в наиболее важных для государства сферах, таких как государственная безопасность, политическая и экономическая стабильность. Следует отметить симбиоз частноправовых и публичных начал в правовом регулировании деятельности иностранных юридических лиц. С одной стороны, установление национального режима для иностранных юридических лиц обуславливает регулирование их деятельности отраслями частного права, с другой – иностранный элемент предопределяет необходимость публично-правового регулирования. Также сочетание

частных и публично-правовых начал в правовом регулировании деятельности иностранных юридических лиц отражается в системе устанавливаемых льгот (стимулов) и ограничений. Достижение баланса интересов в таком случае обеспечивается комплексным публично-правовым регулированием.

В-третьих, налоговый статус иностранных юридических лиц предопределяется тем, является ли лицо резидентом РФ, функционирует в РФ через постоянное представительство или получает в РФ доход от источника выплаты. Налоговый статус иностранных юридических лиц определяется не только нормами российского законодательства, но и правилами международных договоров об избежании двойного налогообложения, которые имеют приоритетное значение. В случае признания иностранного юридического лица резидентом РФ его налогообложение осуществляется аналогично российским юридическим лицам. Налогообложение нерезидентов зависит от того, образованно ли им на территории РФ постоянное представительство. Следует учитывать, что понятие «постоянного представительства», содержащееся в ГК РФ и применяемое в налоговом законодательстве, не являются идентичными.

В-четвертых, доходы иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства в пределах РФ, подлежат налогообложению у источника выплаты.

В-пятых, налогообложение иностранных юридических лиц также регулируется налоговыми конвенциями. Целью заключения налоговых соглашений является устранение двойного налогообложения как негативного аспекта экономической деятельности и противодействию уклонению от уплаты налогов.

В ходе исследования был выявлен ряд проблем:

Во-первых, отсутствие законодательно закрепленного понятия «иностранное юридическое лицо». Представляется возможным определить иностранное юридическое лицо как юридическое лицо, учрежденное на

территории иностранного государства в соответствии с его законодательством вне зависимости от гражданства учредителей (участников) юридического лица, его уставного (складочного капитала), место нахождения органов управления.

Во-вторых, в вопросе налогообложения иностранных юридических лиц сложным является вопрос формирования ими налоговой базы. В частности, одной из проблем правового регулирования является отсутствие нормы об определении места передачи услуг, которые оказываются для собственных нужд представительства иностранного юридического лица. Представляется обоснованным разделение представительством общехозяйственных расходов для целей НДС на применяемые для облагаемых и необлагаемых НДС операций по критериям, предусмотренным для налога на прибыль и фиксация этого положения в учетной политике.

В-третьих, перечень доходов, подлежащих налогообложению у источника не является закрытым. Налоговый кодекс применяет формулировку «иных аналогичных доходов», критерии отнесения к которым не установлены. Такая норма приводит к проблемам в правоприменительной практике. Считаю обоснованным внесение изменений в НК РФ с включением положения о том, что помимо видов доходов четко поименованных в НК РФ, обложению налогом у источника выплаты в РФ подлежат любые доходы, не связанные с предпринимательской деятельностью.

В-четвертых, уклонение от уплаты налогов посредством использования преференций и льгот, предоставляемых международными договорами об избежании двойного налогообложения. Возложение обязанности по контролю над возможностью применения предоставляемых налоговым соглашением льгот, на налогового агента, увеличивает налоговое бремя российских организаций и не позволяет достичь цели пресечения злоупотреблением налоговыми соглашениями. Одним из способов решения проблемы может стать совершенствование применения концепции

бенефициарного собственника. Необходимо установить обязанность предоставления иностранными юридическими лицами налоговому агенту заявления, подтверждающего фактическое право на доход. В числе сведений, обязательно содержащихся в таком заявлении, должны быть указаны: государство резидентства, сведения, подтверждающие фактическое право на доход; подтверждение того, что данный доход подлежит налогообложению в государстве резидентства. Также логично предусмотреть процедуру согласования возможности применения положений налоговых соглашений о применении льгот и преференций с налоговым органом, в случае возникновения сомнений у налогового агента. Данная конструкция позволит уменьшить вероятность уклонения от уплаты налогов через использование налоговых соглашений и снизить риски налоговых агентов, лишенных фактической возможности достоверно установить фактическое право на доход иностранного юридического лица.

Таким образом, правовое регулирование налогообложения иностранных юридических лиц в России не исключает проблем правоприменения. Пробелы в правовом регулировании приводят к дестабилизации экономической ситуации, к возможности уклонения от уплаты налогов посредством совершения действий в обход закона, с одной стороны, и увеличению налогового бремени добросовестных субъектов - с другой. Решение изложенных проблем должно осуществляться как посредством норм национального, так и международного законодательства. Это позволит обеспечить защиту прав и законных интересов как частных субъектов - иностранных юридических лиц, так и публичные интересы, а также позволит обеспечить развитие внешнеэкономических связей и привлечение иностранных инвестиций.

Список используемых источников

Нормативные правовые акты:

1. Вашингтонская конвенция 1965 г. О порядке разрешения инвестиционных споров между государствами и иностранными лицами от 18.03.1965 // Регистр текстов международных конвенций и других документов, касающихся права международной торговли Т.П. – Нью –Йорк: Организация объединенных наций. – 1973. – С. 54-77.

2. Венская Конвенция о праве международных договоров от 23.05.1969 // Ведомости ВС СССР. – 1986. - № 37. – ст. 772.

3. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Венгерской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 01.04.1994 // Бюллетень международных договоров. – 1998. - № 3.

4. Конвенция между Правительством РФ и Правительством королевства Норвегия об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 26.03.1996 // Бюллетень международных договоров. – 2003. - №7

5. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Корея «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» от 19.11.1992 // Собрание законодательства РФ. – 1999. - № 35. – ст. 4302.

6. Конвенция между Правительством РФ и Правительство Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» от 15.02.1994 // Бюллетень международных договоров. – 1999. - № 8.

7. Договор между РФ и США «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 17.06.1992 // Бюллетень международных договоров. – 1999. - № 6.

8. Соглашение между РФ и Великим Герцогством Люксембург «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 28.06.1993 (ред. 21.11.2011) // Бюллетень международных договоров. – 1998. - № 2.

9. Соглашение по торговым аспектам прав интеллектуальной собственности (ТРИПС) от 15.04.1994 // Собрание законодательства РФ. – 2012. - № 37. – С. 2818-2849.

10. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция о поощрении и взаимной защите капиталовложений от 19.04.1995 // Бюллетень международных договоров. – 1997. - № 2. – С. 48-53.

11. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индонезия «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы» от 12.03.1999 // Бюллетень международных договоров. – 2004. - № 3.

12. Соглашением между Правительством РФ и Правительством Арабской Республики Египет «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» от 23.09.1997 // Бюллетень международных договоров. – 2001. - № 7.

13. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 16.12.1996 // Дипломатический вестник. – 1997. - № 1.

14. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.10.1998 (ред. 07.10.2010) // Бюллетень международных договоров. – 1999. - № 12.

15. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 13.04.2000 // Бюллетень международных договоров. – 2003. - № 4.

16. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» от 26.06.2000 // Бюллетень международных договоров. – 2008. - № 5.

17. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» от 07.09.2000 // Бюллетень международных договоров. – 2004. - № 5.

18. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 10.03.2006 // Бюллетень международных договоров. – 2009. - № 8.

19. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» от 22.11.2004 // Бюллетень международных договоров. – 2009. - № 10.

20. Соглашением между Правительством РФ и Правительством Латвийской республики «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на

доходы и капитал» от 20.12.2010 // Бюллетень международных договоров. – 2013. - № 7.

21. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 24.04.2013 // Бюллетень международных договоров. – 2014. - № 10.

22. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014 (ред. 08.05.2015) // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

23. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 (принята всенародным голосованием) (ред. 21.07.2014) //Собрание законодательства РФ. – 2014. - № 31. – ст. 4398.

24. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51 – ФЗ (ред. 29.12.2017) // Российская газета. – 1994. - № 238-239.

25. Воздушный кодекс Российской Федерации от 19.03.1997 № 60- ФЗ (ред. 31.12.2017) // Российская газета. – 1997. - № 59-60.

26. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146 – ФЗ (ред. 19.02.2018) // Российская газета. – 1998. - № 148-149.

27. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117 – ФЗ (ред. 23.04.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2000. - № 32. – ст. 3340.

28. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136- ФЗ (ред. 31.12.2017) // Парламентская газета. – 2001. - № 204-205.

29. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от № 95- ФЗ (ред. 28.12.2017) // Парламентская газета. - 2002. – № 140-141.

30. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от № 138 – ФЗ (ред. 03.04.2018) // Парламентская газета. –2002. - № 220-221.

31. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 (ред. 31.12.2017) // Парламентская газета. – 2005. - № 5-6.

32. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 № 395 – 1 (ред. 31.12.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1996. - № 6. – ст. 492.

33. Закон РФ «О недрах» от 21.02.1992 № 2395 – 1 (ред. 30.09.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1995. - № 10. – ст. 823.

34. Закон РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» от 27.11.1992 № 4015-1 (ред. 31.12.2017) // Российская газета. – 1993. - № 6.

35. Федеральный закон «О международных договорах Российской Федерации» от 15.07.1995 № 101-ФЗ // Российская газета. – 1995. - № 40.

36. Федеральный закон «О континентальном шельфе Российской Федерации» от 30.11.1995 № 187 –ФЗ (ред. 02.05.2015) // Российская газета. – 1995. - № 237.

37. Федеральный закон «Об иностранных инвестициях» от 09.07.1999 № 160-ФЗ (ред. 18.07.2017) // Российская газета. – 1999. - № 134.

38. Федеральный закон «Об экспортном контроле» от 18.07.1999 N 183-ФЗ (ред. 13.07.2015) // Российская газета. – 1999. - № 146.

39. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 № 129 – ФЗ (ред. 31.12.2017) // Парламентская газета. – 2001. - № 152-153.

40. Федеральный закон «О приватизации государственного и муниципального имущества» от 21.12.2001 № 178 – ФЗ (ред. 01.07.2017) // Парламентская газета. – 2002. - № 19.

41. Федеральный закон «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» от 24.07.2002 № 101 – ФЗ (ред. 29.12.2017) // Парламентская газета. – 2002. - № 140-141.

42. Федеральный закон «Об основах государственного регулирования

внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 N 164-ФЗ (ред. 13.07.2015) // Парламентская газета. – 2003. - № 232.

43. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 №173 – ФЗ (ред. 03.04.2018) // Российская газета. – 2003. - № 253.

44. Федеральный закон «О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обороны страны и безопасности государства» от 29.04.2008 № 57 – ФЗ (ред. 18.07.2017) // Парламентская газета. – 2008. - № 33.

45. Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации» от 27.11.2010 № 311 – ФЗ (ред. 29.12.2017) // Российская газета. – 2010. - № 269.

46. Федеральный закон «Об организованных торгах» от 21.11.2011 № 325-ФЗ (ред. 18.07.2017) // Парламентская газета. – 2011. - № 51.

47. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24.11.2014г. № 376-ФЗ // Российская газета. – 2014. - № 272.

48. Федеральный закон «О геодезии, картографии и пространственных данных и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 30.12.2015 № 431 – ФЗ (ред. 03.07.2016) // Российская газета. – 2016. - № 1.

49. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 28.12.2017 № 436 – ФЗ // Российская газета. – 2017. - № 297с.

50. Распоряжение Президента Российской Федерации от 6 ноября 1993 г. №721-рп. // Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации. – 1993. - № 45. – ст. 4338.

51. Постановление Правительства РФ от 06.05.1994 N 472"О подписании Соглашения о торговле и экономическом сотрудничестве между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией" // Собрание законодательства РФ. – 1994. - № 4. – ст. 378.

52. Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 (ред. 07.07.2016) // Российская газета. – 2002. - № 3.

53. Постановление Правительства РФ «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе» от 30.09.2014 № 506 (ред. 23.09.2017) // Собрание законодательства РФ. – 2004. - № 40. – ст. 3961.

54. Приказ Росрегистрации «Об утверждении Методических рекомендаций об особенностях государственной регистрации прав иностранных граждан, лиц без гражданства и иностранных юридических лиц на недвижимое имущество и сделок с ним» от 16.05.2007 № 82 // Российская газета. – 2007. - № 147.

55. Приказ ФНС России от 19.12. 2012 «Об отмене приказа МНС России от 28. 03.2003 № БГ-3-23/150» от 19.12.2012 № ММВ-7-3/980@ // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

56. Письмо Минфина России от 01.06.2010 № 03-08-05 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

57. Письмо Минфина России от 03.08.2012 № 03-03-06/2/87 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

58. Письмо Минфина России от 12. 08. 2013г. №03-08-05/32547 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

59. Письмо Минфина России от 15.07.2015 № 03-08-13/40642 // Бухгалтерское приложение. – 2015. - № 32.

60. Письмо Минфина России от 06.02.2017г. №03-12-11/2/12466 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

61. Письмо Минфина России от 05.07.2017 № 03-08-05/42388 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

62. Письмо УМНС РФ по г. Москве «О налогообложении иностранных организаций» от 05.06.2002 № 26-12/25907 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

63. Письмо ФНС России «О направлении обзора судебных актов, вынесенных Верховным судом Российской Федерации по вопросам налогообложения за период 2014 года и первое полугодие 2015 года» от 17.07.2015 № СА-4-7/12693@ // Документы и комментарии. – 2015. - № 16.

64. Письмо УФНС России по г. Москве от 18.05.2001 №15-06/21825 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

65. Письмо УФНС России по г. Москве «О порядке обложения налогом на прибыль иностранных компаний, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство» от 16.08.2006 № 20-12/72974 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

66. Приказ МНС РФ «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» от 28.03.2003 № БГ – 3 – 23/150 // Бухгалтерский учет. – 2003. - № 9.

Специальная литература:

67. Агаева И.Д. Постоянное представительство иностранной организации в целях исчисления налога на прибыль и налога на имущество // Налоговая политика и практика. 2011. №5. С. 15-18.

68. Актуальные проблемы финансового права: монография / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: НОРМА, 2016. 208 с.

69. Алексеев А.С. Международный опыт организации системы налогообложения внешнеэкономической деятельности // Евразийский Союз Ученых. 2015. № 7. С. 10 – 14.

70. Алексеева С.Н. Рекомендации налоговым агентам на международном уровне // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 7. С. 25 – 33.

71. Ануфриева Л.П., Подчуфарова И.В. К вопросу о понятии «международное двойное налогообложение» // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11. С. 196 – 205.

72. Белецкая Ю.А. Об исполнении обязанностей налогового агента при выплате дохода иностранной организации // Бухгалтер Крыма. 2017. № 8. С. 18 – 26.

73. Бортникова А. Документы при работе с иностранным контрагентом // Новая бухгалтерия. 2017. № 4. С. 22 – 39.

74. Брук Б.Я. Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства // Закон. 2015. №2. С. 73-84.

75. Бурганова Р.Ш. Международные договоры об избежании двойного налогообложения // Сборник конференций НИЦ Социосфера. 2015. № 53. С. 27 - 29.

76. Вещунова Н.Л., Лиманова А.Н. Особенности налогообложения прибыли иностранных организаций, действующих через постоянные представительства // Неделя науки СПбПУ. 2015. № 1. С. 91 - 93.

77. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М. : Статут, 2017. 463 с.

78. Винницкий Д.В. Применение международных соглашений об избежании двойного налогообложения при удержании налога с агентского вознаграждения // Российский юридический журнал. 2017. № 6. С. 184 – 191.

79. Гетьман – Павлова И.В. Международное частное право: учебник. М. : Юрайт, 2013. 959 с.

80. Григорьев А.С. Понятие международного двойного налогообложения и пути его устранения // Бизнес, Менеджмент и Права. 2017. № 1 – 2. С. 51 – 62.

81. Грундел Л.П. Критериальная оценка налогового резидентства юридических лиц в России // Известия ДВФУ. Экономика и управление. 2016. №3. С.51-60.

82. Гурьянова В.В. Частное и публичное право: современный взгляд на проблему определения и разграничения // Russian journal of legal studies. 2016. №3. С. 103-110.

83. Гусаров Д.Ю. Налоговые схемы: ФНС пояснила, как налоговики должны их выявлять // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 12. С. 68 – 77.

84. Еремина Ю.И. Критерии определения личного закона и национальности юридического лица // Juvenis Stientia. 2015. №1. С.89-93.

85. Ермошина Е.Л. Изменения в исчислении налога на прибыль с 2017 года // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2016. № 12. С. 11 - 20.

86. Ермошина Е.Л. Выплата иностранной компании дохода, не облагаемого налогом в РФ в соответствии с международным договором // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. 2017. № 9. С. 23 - 28.

87. Ерпылева Н.Ю. Международное частное право: учебник. М.: Высшая школа экономики (ВШЭ), 2015. 655 с.

88. Искевич И.С., Канина Ю.С. Международный опыт правового регулирования статуса иностранных юридических лиц на примере стран континентальной правовой системы // Юридические науки. 2016. №1. С. 76-81.

89. Клинова К. Налоговые риски оффшорного рая // Эж-Юрист. 2016. № 30. С. 9.

90. Копина А.А. Определение постоянного представительства (постоянного учреждения нерезидента) в Российской Федерации и Республике Казахстан: сравнительный анализ и перспективы реформирования // Налоги. 2016. № 5. С. 26 - 31.

91. Копина А.А. Топ 10 налоговых споров в 2016 году // Налоги. 2017. № 3. С. 3 – 13.

92. Кравчук С.В. Совершенствование концепции постоянного представительства в России // Вестник университета. 2017. № 11. С. 100 – 104.

93. Крохина Ю.А. Влияние международных налоговых соглашений и договоров на доходы бюджета: опыт и проблемы России // Юридический мир. 2016. № 12. С. 58 - 62.

94. Курков И.И. Определение статуса иностранной организации для целей налогообложения в российской федерации // Путь науки. 2017. № 3. С. 74 – 77.

95. Леднева Ю.В. Концепция фактического права на доход: правоприменительные аспекты реализации // Журнал российского права. 2018. № 3. С. 106 - 115.

96. Лукасевич М.С. Ответственность налогового агента: научно-практический комментарий ст. 123 Налогового кодекса Российской Федерации // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 41-53.

97. Мадатова О.В. Правовое регулирование налоговых отношений: учебное пособие / под ред. Е.Д. Кухлева. Краснодар: НЭЦПО КК. 2016. 403 с.

98. Мачехин В.А., Маршанкулова О.С. Борьба с неправомерным использованием льгот, предоставляемых договорами об избежании двойного налогообложения, в Докладе по направлению 6 Плана БЭПС // Актуальные проблемы российского права. 2017. № 1. С. 92 – 99.

99. Медведева Т.М. Правила раскрытия информации о бенефициарных компаниях // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2017. № 9. С. 32 – 37.

100. Научные воззрения профессора Г.Ф. Шершеневича в современных условиях конвергенции частного и публичного права (к 150-летию со дня рождения): Сборник материалов международной научно-практической конференции / под ред. Д.Х. Валеева, к. Рончки, З.Ф. Сафина, М.Ю. Чельшева. : Казань. Статут, 2014. 942с.

101. Ногина О.А. Судебная защита прав налогоплательщика – иностранной организации в налоговых спорах // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 1. С. 54- 59.

102. Носов С.И. О некоторых аспектах ограничения деятельности иностранных организаций в стране (российский и зарубежный опыт) // Право и современные государства. 2015. №1. С. 7-16

103. Овчинников А.А. Правовое регулирование деятельности коммерческих организаций с иностранными инвестициями / Автореферат диссертации канл. юрид. наук. – М. 2014. 26с.

104. Огороков М. Понятие «злоупотребление международными налоговыми соглашениями» в международном публичном праве // Финансовое право. 2014. №1. С. 35-39.

105. Орлова О.Е. Изменение судебное практики по вопросам необоснованной налоговой выгоды // НДС: проблемы и решения. 2017. № 12. С. 43-51.

106. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014, 2015 годов // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

107. Пантюшов О.В. Вопросы применения положений договора между Россией и США об избежании двойного налогообложения при уплате налога на прибыль // Законодательство и экономика. 2015. № 3. С. 48 -54.

108. Подкопаев М.В. Уточнен порядок применения договоров об избежании двойного налогообложения // Бухгалтер Крыма. 2016. № 4. С. 32 – 37.

109. Полежарова Л.В. Новые подходы к развитию механизмов контроля статуса фактического получателя дохода в условиях российских экономических реалий // Экономика. Налоги. Права. 2016. № 6. С. 111-121.

110. Пономарева К.А. Тенденции правоприменения в сфере корпоративного налогообложения с участием иностранного элемента // Право и экономика. 2017. № 5. С. 55 – 63.

111. Рабинович А.М. НДС. Нестандартные решения стандартных Проблем // Хозяйство и право. 2013. № 10. С. 70 – 76.

112. Разумова И. Налогообложение доходов при отсутствии соглашения // ЭЖ-Юрист. 2017. № 31. С. 11-12.

113. Савинова Т.К. Особенности налогообложения нерезидентов юридических лиц в России // Наука и общество. 2016. № 3. С. 73 – 76.

114. Стадник М.В. Объект и цели договора об избежании двойного налогообложения в контексте Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Управление экономикой: методы, модели, технологии. 2016. № 1. С. 341-345.

115. Терехин Р. Налогообложения деятельности иностранных компаний в России // Эж – Юрист. 2016. № 38. С. 15.

116. Филиппова А.В. Система органов государственной власти, осуществляющих аккредитацию подразделений иностранных коммерческих организаций в России // Образование. Наука. Научные кадры. 2013. №3. С. 49-54.

117. Филиппова А.В. Становление и развитие административно – правового регулирования деятельности иностранных коммерческих рганизаций в России // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 57. С. 58-64.

118. Хаванова И.А. Международные договоры России об избежании двойного налогообложения // Финансовое право. 2015. №10. С. 34-38.

119. Хаванова И.А. Международные налоговые договоры в правовой системе России // Финансовое право. 2015. № 12. С. 18 – 22.

120. Хаванова И.А. Международные договоры России об избежании двойного налогообложения и особенности их толкования // Финансовое право. 2015. № 10. С. 34-38.

121. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. М. : ИзисП, Юриспруденция, 2016. 352 с.

122. Черемчук Д.А. Особенности налогообложения деятельности контролируемых иностранных компаний в России // Таврический научный обозреватель. 2016. № 10. С. 117 – 123.

123. Шершеневич Г.Ф. Курс торгового права. М. : Издательство Юрайт, 2018, 540 с.

124. Шихатов П.И. Налогообложение в СССР и современной России // Вестник Международного института экономики и права. 2016. № . С. 122 – 124.

125. Яруллина Г.Р. Проблемы определения подготовительного и вспомогательного характера деятельности иностранной организации на территории РФ: анализ национального законодательства и международных источников // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 5. С. 56 – 62.

126. Aayushi J. A Critical Analysis of the Concept of Double Taxation Avoidance Agreement under the Income Tax Act / Journal of Legal Studies and Research. 2015. №1. P. 45-59.

127. Jiang Q. Treaty Shopping Limitation on Benefits Articles in the Context of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Project // Bulletin for International Taxation. 2015. № 4. P. 139

128. Pinetz E. Final Report on Action 6 of the OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative Prevention of Treaty Abuse // Bulletin for International Taxation. 2016. № 1/ 2. P. 115.

129. Saint-Amans P. & Russo R. The Bers Package: Promise Kept // Bulletin for International Taxation. 2016. №4. P. 238.

130. Zugman G. Taxing across Borders Tracking Personal Wealth and Corporate Profits // Journal of Economic Perspectives. 2014. №4. P. 121-148.

Материалы юридической практики:

131. Постановление Конституционного суда РФ от 23.04.2004 № 8 – П «По делу о проверке конституционности Земельного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Мурманской областной думы» // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

132. Постановление Президума ВАС РФ от 27.11.2007 № 8585/07 по делу № А56 – 29835/2006 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

133. Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.07.2008 № 3770/08 по делу № А57- 13122/06-10-28 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

134. Определение ВАС РФ от 18.12.2012 № ВАС-12911/12 по делу А56-37086/2011 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

135. Определении Верховного суда РФ от 23.09.2014г. по делу №305-ЭС14-1210, А40 – 14698/13 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

136. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской федерации, утвержденный Президиумом Верховного суда РФ 16.02.2017 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

137. Определение Верховного суда РФ от 25.12.2017г. № 304 –КГ17-17349 по делу № А27-20527/2015 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

138. Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304 – КГ – 17 – 8961 по делу № А27-25564/2015 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

139. Постановление ФАС Московского округа по делу № А40-115092/09-126-758 от 08.04.2010 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

140. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.07.2016 № Ф05 – 10231/2016 по делу № А40 – 74382/2015 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

141. Постановлении Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.03.2017 № Ф 08-1425/2017 по делу № А61 – 3420/2015 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

142. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.11.2017 № Ф09 - 6118/17 по делу № А47 – 11560/2016 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

143. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20.12.2017 № Ф 01-4976/2017 по делу № А11-1036/2016 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

144. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.04.2018 № Ф05-3523/2018 по делу № А40-73573/2017 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

145. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2016 № 12АП-3064/2016 по делу № А12-47731/2015 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

146. Постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 16.11.2016 № 09 АП-51919/2016 по делу № А40-87767/16 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.

147. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 16.03.2018 № 02 АП – 8295/2017 по делу № А28 – 15930/2016 // Консультант Плюс: справочно-правовая система.