

На правах рукописи

Агаева Ирина Джамаловна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ
В РОССИИ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Москва-2012

Работа выполнена на кафедре «Налогов и налогообложения» ФГБОУВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»

Научный руководитель	доктор экономических наук, профессор Павлова Лидия Петровна
Официальные оппоненты	доктор экономических наук, профессор, Государственный советник налоговой службы Российской Федерации II-го ранга Паскачев Асламбек Боклуевич НОУ ВПО «Московский налоговый институт», Президент, профессор кафедры «Налоговое администрирование и бухгалтерский учет» доктор экономических наук, доцент Тютюрюков Николай Николаевич ФГБОУ ВПО «Российская Академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», профессор кафедры «Экономика и финансы общественного сектора»
Ведущая организация	ГОУ ВПО «Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ)»

Защита состоится «31» мая 2012г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 на базе ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, ауд. 406, г. Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, ауд. 203, г. Москва, 125993.

Автореферат разослан «26» апреля 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «26» апреля 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь совета Д 505.001.02,
к.э.н., доцент

Е.Е. Смирнова

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Уровень развития налоговой системы страны является одним из важных факторов, влияющих на решение инвестора об инвестировании капитала в экономику того или иного государства. Несмотря на предпринимаемые Россией меры по улучшению инвестиционного климата в стране, иностранные инвесторы продолжают сталкиваться с проблемами несовершенства российской налоговой системы в части налогообложения иностранных организаций, а ключевые понятия, используемые НК РФ, даны настолько расплывчато и неоднозначно, что возникает необходимость их толкования.

В первую очередь это связано с проблемой определения налогового статуса иностранных организаций. Установление объекта налогообложения иностранных организаций, а также возложение на таких лиц обязанностей налогового агента напрямую связаны с их налоговым статусом. В частности, для целей налогообложения, деятельность иностранной организации может привести к образованию «постоянного представительства» на территории России. Однако критерии образования постоянного представительства, установленные НК РФ, страдают неопределенностью, а порядок определения периода существования постоянного представительства вовсе не урегулирован. В некоторых случаях для целей взимания налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, критерии образования постоянного представительства для одной и той же организации могут различаться, что приводит к негативным последствиям для иностранных компаний.

Другие проблемы связаны с наличием пробелов в налогообложении иностранных организаций или несоответствием национальных норм нормам международных налоговых соглашений, что приводит к многочисленным судебным спорам и убыткам для компаний и не способствует повышению конкурентоспособности российской экономики.

Существующая жесткая конкуренция стран на рынке иностранных инвестиций обуславливает необходимость создания стабильной и справедливой налоговой системы, ограничивает стремление к повышению уровня налоговых ставок.

В этой связи актуальность приобретает проблема соблюдения принципа справедливости и равенства участников экономической деятельности, согласно которому распределение налоговой нагрузки должно быть равным. Достижению такого равенства препятствует существующая тенденция уклонения от уплаты

налогов с использованием методов международного налогового планирования, в результате которой налоговая нагрузка становится неодинаковой для лиц с равной налоговой базой.

Используя налоговые льготы и пробелы в законодательстве, крупным бизнесом вывозится российский капитал за границу, снижая таким образом налогооблагаемую базу внутри страны и избегая уплаты налогов. Часть этого капитала возвращается в Россию через страны с льготным режимом налогообложения, с которыми Россией заключены международные налоговые соглашения, незаконно пользуясь при этом преимуществами, предоставленными такими соглашениями. Поэтому более половины «иностранного» капитала в российской экономике фактически являются российскими.

Такая тенденция создает неравные конкурентные условия для участников экономической деятельности и угрожает экономической безопасности России.

Степень научной разработанности темы. В настоящее время в экономической науке необходимы специальные научно-теоретические разработки, посвященные комплексному исследованию вопросов налогообложения иностранных организаций в России. Динамично развивающееся налоговое законодательство и недостаточность комплексных теоретических исследований в данной области обуславливают необходимость дальнейшего развития темы исследования.

Общетеоретические вопросы налогообложения иностранных организаций рассматривались в научных концепциях многих исследователей теории и практики налогов и налогообложения. Наибольшее значение для исследования имеют работы Брызгалина А.В., Грачева А.В., Дадашева А.З., Коннова О.Ю., Лысунец М.В., Малышева С.С., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пепеляева С.Г., Полежаровой Л.В., Русаковой И. Г., Тихомирова М.Н., Тютюрюкова Н.Н., Черника Д.Г., Шуваловой Е.Б.

Отдельные вопросы по теме диссертации, посвященные налогообложению прибыли и доходов иностранных организаций в РФ, освещены в работах Малышева С.С., Шуртаковой Т.А., Филинова-Чернышова М.Н., Калинина М.И., Чуприкова Е.И. Проблемы уклонения от уплаты налога от международной деятельности рассматриваются в работах Горбунова А.Р., Кашина В.А., Перова А.В., Ушакова Д.Л., Чаплыгина М.А. Однако исследование данных вопросов в отдельности не позволяет рассматривать взаимосвязанные проблемы

налогообложения иностранных организаций, включая проблему уклонения от уплаты налога субъектами международной экономической деятельности, и в полной мере использовать инструменты налоговой политики при совершенствовании системы налогообложения иностранных организаций в России.

В частности, институт постоянного представительства иностранной организации исследователями рассматривается исключительно для целей обложения иностранных организаций налогом на прибыль организаций. Вместе с тем, этот вопрос имеет принципиальное значение для иностранных организаций при определении объекта обложения налогом на имущество организаций, при установлении «места оказания услуг» в целях взимания НДС, при решении вопроса о возложении на иностранную организацию обязанностей налогового агента, что требует комплексного подхода при проведении дальнейших исследований.

В настоящее время имеется целый ряд недостатков в налогообложении иностранных организаций в России, которые не отражены в научных разработках. Также в исследованиях, посвященных налогообложению иностранных организаций, уделено незначительное внимание особенностям налогообложения субъектов электронной экономической деятельности, взимания НДС и налога на имущество организаций.

Актуальность и необходимость дальнейшего изучения перечисленных вопросов обусловили выбор темы исследования, формулировку его цели и постановку основных задач.

Цель исследования состоит в разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию механизма налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации.

Исходя из цели исследования, поставлены и решены следующие **задачи**:

– раскрыть особенности образования и функционирования постоянного представительства иностранной организации для раскрытия критериев и порядка образования постоянного представительства;

– исследовать целесообразность и возможность налогообложения доходов иностранных организаций – субъектов электронной деятельности у источника выплаты дохода;

– выявить недостатки в механизме налогообложения иностранных организаций и разработать предложения по внесению изменений в налоговое законодательство;

– предложить комплекс мер, препятствующих уклонению от уплаты российских налогов с использованием международных методов налогового планирования.

Объектом исследования являются налоговые отношения в сфере регулирования деятельности иностранных организаций, затрагивающих экономику России.

Предметом исследования является система налогообложения иностранных организаций в России.

Теоретическую основу исследования составили фундаментальные разработки в области теории и практики налогов и налогообложения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных авторов, концепции и программы развития налоговой системы. Информационной базой послужили международные договоры, действующая нормативно-правовая база России, а также статистические материалы Росстата, ФНС России, публикации в периодических изданиях, информационные и аналитические ресурсы сети Интернет.

Методологической основой исследования являлись принципы диалектической логики, системный подход, исторический и системный анализ и синтез. В качестве инструментов научного исследования применялись методы научной абстракции, индукции и дедукции, группировок, сравнений и оценок, а также методы сравнительного анализа и статистической обработки информации.

Научная новизна результатов исследования состоит в научном обосновании теоретических и практических подходов к совершенствованию механизма налогообложения иностранных организаций в России.

В частности, научная новизна исследования состоит в следующем:

1) раскрыто содержание критериев образования постоянного представительства иностранной организации, а именно «места ведения деятельности» иностранной организации и «осуществление предпринимательской деятельности на регулярной основе», а также предложен порядок определения периода существования постоянного представительства;

2) выдвинута и доказана гипотеза о целесообразности взимания налога на прибыль организаций с доходов иностранных организаций от электронной деятельности у источника выплаты дохода, обусловленная невозможностью применения конструкции «постоянное представительство» к субъектам электронной деятельности;

3) разработаны предложения по внесению изменений в НК РФ в части налогообложения иностранных организаций налогом на прибыль организаций, НДС и налогом на имущество организаций для достижения справедливого и равного налогообложения участников экономической деятельности. В частности, предлагается:

- иностранным организациям, не состоящим на налоговом учете в России, предоставлять возможность получения налоговых вычетов по НДС, что является широко распространенной практикой в европейских странах;

- устранить существующие в НК РФ противоречия нормам международных соглашений (в частности «принципу недискриминации» и используемой терминологии), ограничивающие право России на взимание налогов с «контролируемой задолженности» иностранных организаций, путем распространения правил контролируемой задолженности на все организации и пересмотра применяемого понятийного аппарата;

4) в контексте обеспечения экономической безопасности России и создания равных конкурентных условий для участников экономической деятельности в работе предложен комплекс мер, препятствующих уклонению от уплаты налогов. В частности предложено:

- доходы иностранных организаций от реализации акций (долей в уставном капитале) российской организации и имущественных прав, возникших от деятельности, доходы от которой согласно п.1 ст.309 НК РФ являются доходами от источников в Российской Федерации, облагать налогом у источника выплаты дохода;

- налоговую базу от операций с иностранными лицами по реализации акций (долей в уставном капитале) российской организации, недвижимого имущества и объектов интеллектуальной собственности, формировать на основании оценки независимого оценщика;

- возложить обязанность по уплате налога с доходов от операций по реализации акций (долей в уставном капитале) российской организации, недвижимого имущества и объектов интеллектуальной собственности на любое лицо, выплачивающее доход иностранной организации;

- ввести в законодательство нормы, предоставляющие возможность пересмотра международных операций в налоговых целях с установлением порядка определения конечных бенефициаров иностранной организации.

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что полученные в результате исследования теоретические положения и выводы развивают теоретико-методическую базу налогообложения иностранных организаций в России.

Практическая значимость заключается в том, что выводы, предложения и рекомендации могут быть использованы законодательными и исполнительными органами государственной власти при разработке и реализации мер, направленных на совершенствование механизма налогообложения иностранных организаций в России.

Практическую значимость имеют следующие положения диссертации:

– об обложении доходов иностранных организаций от международной электронной деятельности у источника выплаты дохода ввиду невозможности применения к ним конструкции постоянного представительства;

– по устранению противоречий между российскими нормами в части налогообложения доходов иностранных организаций от долговых обязательств и нормами международных соглашений, что позволит взимать налог с «контролируемой задолженности» иностранных организаций;

– предложения по порядку определения конечных бенефициаров иностранной организации для проведения мер налогового контроля.

Апробация и внедрение результатов исследования.

Основные положения и результаты исследования докладывались и получили положительную оценку на Всероссийской научно-практической конференции «Модернизация науки и образования» (г. Махачкала, ЮФУ, 25-26 апреля 2011г.) и Всероссийской научно-практической конференции «Финансовые инструменты модернизации экономики региона» (г. Махачкала, ДГУ, 27 мая 2011г.).

Отдельные выводы, положения и рекомендации настоящего исследования используются: 1) в практической деятельности ЗАО «ЛАНЧ» при формировании налоговой базы по долговым обязательствам, а также при исполнении обязанностей налогового агента иностранной организации; 2) в практической деятельности российского представительства иностранной компании «Альфа Капитал Партнерс Лимитед» при оценке налогового компонента в инвестиционных проектах иностранных инвесторов. По материалам исследования компанией «Альфа капитал Партнерс Лимитед» также внедрена расчетная методика корректировки налоговой базы в отношении сделок с головной организацией.

Основные положения диссертации используются кафедрой «Налогов и налогообложения» ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» в преподавании учебной дисциплины «Налоги и налогообложение».

Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 10 опубликованных работах общим объемом 6,1 п.л. (весь объем авторский), в том числе четыре статьи авторским объемом 2,35 п.л. в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и 4 приложений. Объем диссертации 189 стр. Структура диссертационной работы представлена в табл.1.

Таблица 1

Структура диссертационной работы

Наименование глав	Наименование параграфов
Введение	
Глава 1. Теоретические основы налогообложения иностранных организаций в России	1.1. Место и значение иностранного капитала для российской экономики
	1.2. Постоянное представительство иностранной организации как особый субъект налогообложения
	1.3. Принципы налогообложения иностранных организаций
Глава 2. Анализ действующего в Российской Федерации механизма налогообложения иностранных организаций	2.1. Налогообложение прибыли и доходов иностранных организаций
	2.2. Особенности взимания НДС с деятельности иностранных организаций на территории России
	2.3. Порядок налогообложения имущества иностранных организаций в России
Глава 3. Направления совершенствования механизма налогообложения иностранных организаций	3.1. Пути совершенствования налогообложения иностранных организаций
	3.2. Меры по предотвращению уклонения от уплаты налога
Заключение	
Список использованной литературы и источников	
Приложения	

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Первая группа проблем, исследованных в работе, связана с рассмотрением теоретических основ налогообложения иностранных организаций в России и роли иностранного капитала для экономики страны.

Значительное место в диссертации уделено вопросу определения налогового статуса иностранных организаций в России, имеющему существенное значение, так как налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения.

В зависимости от степени присутствия иностранного лица на территории России, иностранные организации в целях налогообложения подразделяются на организации, ведущие деятельность на территории России через постоянное представительство и организации, получающие доход от источников в Российской Федерации. Концепция «постоянное представительство», с помощью которой решается вопрос, должна ли иностранная организация платить налог на прибыль в государстве нахождения такого постоянного представительства, воспринята большинством стран. При этом многие страны при корректировке своего налогового законодательства все более ориентируются на установившиеся нормы международных соглашений, закрепленные в типовой модели, разработанной под эгидой Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Исследование сложившегося в российской практике понятия постоянного представительства позволило вывести следующие основные признаки, наличие которых в совокупности достаточно для признания иностранной организации действующей через постоянное представительство:

- 1) наличие определенного «места деятельности» в России (отделения);
- 2) осуществление через это отделение предпринимательской деятельности;
- 3) осуществление предпринимательской деятельности на «регулярной» основе.

Проведенный анализ показал, что нормы, регламентирующие порядок образования постоянного представительства, имеют существенные недостатки, препятствующие легитимному установлению налогового статуса иностранных организаций. В частности, отсутствует законодательное определение таких критериев, как «место деятельности» и «осуществление предпринимательской деятельности на «регулярной» основе». Вместо понятия «место деятельности»

законодатель лишь перечисляет возможные места, через которые может вестись предпринимательская деятельность без выделения каких-либо общих критериев (филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации), а содержание понятия «регулярная» предпринимательская деятельность НК РФ вовсе не раскрывается. В отсутствие законодательно установленного критерия регулярности, его определение дано в Методических рекомендациях МНС России от 28 мая 2003 г. (№ БГ-3-23/150) и на практике привязано к продолжительности деятельности (30 календарных дней в году непрерывно или по совокупности) и обязанности иностранной организации встать на учет в налоговых органах. При этом законодательством также не устанавливается, с какого момента деятельность иностранной организации приводит к образованию постоянного представительства, кроме случаев, когда иностранная организация осуществляет деятельность, связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов, или осуществляет деятельность на строительной площадке.

В работе сделан вывод, что ведение деятельности в иностранном государстве само по себе недостаточно для образования постоянного представительства. У иностранного лица должна быть связь с местом ведения деятельности, достаточная для признания его своего рода зарубежным домом иностранного налогоплательщика.

Так как три из перечисленных в определении «постоянное представительство» мест деятельности, имеющих законодательно определенное значение (филиал, представительство (ст.55 ГК РФ) и обособленное подразделение (ст. 11 НК РФ)), характеризуются территориальной и имущественной обособленностью и наличием персонала, предполагается, что и любое иное место деятельности также должно обладать перечисленными свойствами. Поэтому критерий «место деятельности» в работе предлагается определить через понятие «обособленное подразделение», содержание которого раскрыто в ст. 11 НК РФ.

Постоянство следует относить не только к имущественной базе, которая может существовать как до, так и после образования постоянного представительства, но и к продолжительности ведения предпринимательской деятельности. Именно регулярная деятельность компании может привести к возникновению постоянного представительства. Каждая страна по своим правилам определяет, занимается ли

компания деятельностью регулярно или нет. Учитывая огромное количество различных сфер предпринимательской деятельности, устанавливать каждой деятельности свою степень «регулярности» (постоянства) является весьма проблематичным. В России, как уже упоминалось, при определении регулярности *de facto* действует правило 30 дней в календарном году непрерывно или по совокупности. Поэтому предлагается законодательно признать деятельность иностранной организации «регулярной», если срок продолжительности ее ведения равен 30 дням и более в календарном году непрерывно или по совокупности.

Для того, чтобы определить продолжительность ведения деятельности иностранной организации, необходимо установить порядок определения начала и окончания ведения деятельности через постоянное представительство. Для этого предлагается началом осуществления деятельности считать *более раннюю из следующих дат*: дата вступления в силу договора, направленного на получение прибыли или дата совершения соответствующей операции. При этом деятельность по созданию обособленного подразделения, включая заключение договора аренды/покупки помещения, офисной техники и иных аналогичных договоров, сами по себе не создают постоянного представительства. А датой прекращения деятельности предлагается считать *дату совершения последней операции по договору* через обособленное подразделение иностранной организации. При этом необходимо установить обязанность иностранной организации уведомить налоговый орган по месту нахождения постоянного представительства не позднее 10 дней со дня образования или прекращения постоянного представительства по форме, установленной Правительством Российской Федерации.

Вопрос образования постоянного представительства иностранных организаций является предметом регулирования Международных соглашений об избежании двойного налогообложения и имеет принципиальное значение при определении не только объекта обложения налога на прибыль организаций, но и налога на имущество организаций. Глава 30 НК РФ не устанавливает самостоятельных критериев образования постоянного представительства, а отсылает к нормам главы 25 НК РФ. При этом проведенное исследование показало, что деятельность организации одновременно может приводить к образованию постоянного представительства для целей взимания налога на имущество организаций и не приводить для целей взимания налога на прибыль организаций. Подобное может

иметь место, когда международным соглашением об избежании двойного налогообложения, действием которого не охватывается налог на имущество организаций, устанавливаются критерии образования постоянного представительства, отличные от критериев, установленных главой 25 НК РФ.

В частности, нормами большинства соглашений устанавливается более длительный период ведения предпринимательской деятельности, чем российскими нормами, чтобы деятельность компании признавалась «регулярной». В таких случаях при решении вопроса образования постоянного представительства в целях взимания налога на имущество иностранные организации ошибочно руководствуются нормами международных соглашений, что приводит к судебным спорам и негативным последствиям для них, что явно не способствует созданию конкурентоспособной системы налогообложения. Более того, вопрос образования постоянного представительства имеет значение и при установлении места оказания услуг в целях взимания НДС и решении вопроса о возложении на иностранное лицо обязанностей налогового агента по НДС и других налогов. При этом НК РФ не урегулирован вопрос, какими критериями необходимо руководствоваться в таких случаях. Очевидно, что критерии образования постоянного представительства должны быть едиными для целей налогообложения на территории России. Поэтому при установлении налогового статуса иностранной организации предлагается руководствоваться едиными критериями, установленными для целей взимания налога на прибыль организаций.

Современные информационные, телекоммуникационные и логистические технологии позволяют многим предприятиям вести предпринимательскую деятельность в другом государстве без фиксированного физического присутствия. В частности, это касается субъектов международной электронной деятельности. Как было сказано ранее, одним из обязательных критериев постоянного представительства является наличие постоянного «места деятельности» иностранной организации на территории России, характеризующегося имущественной и пространственной обособленностью и наличием персонала. Однако такая конструкция не применима к субъектам электронной экономической деятельности, которые, находясь на территории другого государства, ведут деятельность в России. Например, продают свои товары в России через сеть Интернет по каталогу.

На практике организация может не знать, с какого сервера загружается ее страница в сети Интернет. Как правило, Интернет-провайдер по своему усмотрению определяет, какое оборудование будет использовано для размещения сайта. Поэтому невозможно установить «место ведения» деятельности иностранной организации – субъекта электронной деятельности, а доходы, получаемые ими, не облагаются налогом в России.

Трактовка понятия «постоянное представительство» в контексте электронной экономической деятельности, данная в Модельной конвенции ОЭСР, подняла проблему применения конструкции постоянного представительства к субъектам электронной деятельности. Технической группой ОЭСР в качестве альтернативы предлагалось рассмотреть понятие «виртуального делового представительства», как соответствующего индикатора степени достаточного участия в экономике другого государства. Концепция «виртуального делового представительства» подразумевает альтернативный порог для определения того, насколько предприятие имеет достаточное, существенное и продолжающееся экономическое присутствие в стране с тем, чтобы это могло оправдать налогообложение прибыли предприятия в стране-источнике, несмотря на то, что предприятие может иметь небольшое или вообще не иметь физического присутствия в том государстве.

Обсудив различные преимущества и недостатки текущих соглашений по обложению налогом прибыли предприятия и ряда возможных альтернатив, техническая консультативная группа ОЭСР пришла к выводу о том, что необходимо воздержаться от фундаментальных изменений, пока не будет найдена явно превосходящая альтернатива. Вместе с тем, процесс обсуждения и выработки новых моделей регулирования налогообложения субъектов электронной торговли, продолжается.

Таким образом, ввиду невозможности применения конструкции «постоянное представительство» к субъектам электронной деятельности, предлагается на «доходы от электронной деятельности» иностранных организаций не распространять институт постоянного представительства, а обложить такие доходы у источника их выплаты. Такой опыт для России не является новым, т.к. доходы от международных перевозок уже являются исключением в перечне пассивных доходов, облагаемых у источника выплаты дохода.

С целью раскрытия роли иностранного капитала для экономики страны проведен анализ рынка иностранного капитала в России. Положительной динамикой является тот факт, что объем инвестиций за период с 2000г. по 2010г. неуклонно растет (табл.2). Исключение составляет 2008 и 2009гг., когда в результате мирового финансового кризиса объем инвестиций существенно снизился по сравнению с предыдущим годом. Однако в 2010г. отмечается значительный рост иностранных инвестиций в экономику России.

Таблица 2

Инвестиции иностранных инвесторов в экономику России¹

Годы	Млн. долларов США	В процентах к предыдущему году	Годы	Млн. долларов США	В процентах к предыдущему году
2000	10958	114,6	2006	55109	102,7
2001	14258	130,1	2007	120941	219,5
2002	19780	138,7	2008	103769	85,8
2003	29699	150,1	2009	81927	79
2004	40509	136,4	2010	114746	140
2005	53651	132,4			

Источник: составлена автором по данным Росстата России.

По результатам проведенного исследования рынка иностранного капитала в России сделаны следующие выводы:

- по состоянию на 1 октября 2011г. на территории Российской Федерации осуществляли деятельность 19977 организаций с участием иностранного капитала и 260 структурных подразделений иностранных неправительственных организаций;
- имеющиеся внутренние ресурсы страны не в состоянии обеспечить текущие потребности в технической и технологической модернизации экономики России;
- при неизменном росте объема инвестиций за последние десять лет, объем кредитов в составе прочих инвестиций продолжает значительно превышать прямые и портфельные;
- около 50% инвестиций за 2010г. поступила из стран с низким уровнем налогообложения или офшорных стран, что позволяет говорить о том, что

¹ В таблице приведены данные организаций, представивших статистическую отчетность (без учета органов денежно-кредитного регулирования, коммерческих банков), включая рублевые инвестиции, пересчитанные в доллары США.

большая часть инвестиций из-за рубежа не совсем иностранные, поскольку имеют российское происхождение;

– для иностранных инвесторов наибольший интерес представляют отрасли с быстрой и эффективной отдачей на вложенный капитал или отрасли с высокими экологическими издержками. Наименее привлекательными оказываются отрасли с длительным циклом оборота капитала либо менее конкурентоспособные на внешнем рынке;

– на региональном уровне существует отчетливо проявляющаяся дифференциация субъектов федерации по инвестиционному климату. Основная доля инвестиций сосредоточена в регионах с высоким экономическим потенциалом и незначительным предпринимательским риском.

Вторая группа проблем, исследованная в работе, связана с оценкой практики налогообложения иностранных организаций в России налогом на прибыль организаций, НДС и налогом на имущество организаций для выявления направлений совершенствования налогового законодательства.

Как показано в работе, механизм налогообложения иностранных организаций в России различается в зависимости от экономического интереса налогоплательщика: чем больше экономический интерес хозяйствующего субъекта к рынку России, тем больше прав на налогообложение данного налогоплательщика она имеет. Поэтому налогообложение иностранных организаций, ведущих деятельность в России через постоянное представительство, аналогично порядку налогообложения российских организаций.

Что касается иностранных организаций, получающих доходы из источников в России, то их налогообложение характеризуется следующими особенностями:

1) объектом обложения налогом на прибыль признаются доходы от источников в России, открытый перечень которых установлен НК РФ. Доходы от продажи имущественных прав, выполнения работ, оказания услуг на территории России, не приводящие к образованию постоянного представительства, обложению налогом на прибыль не подлежат;

2) объектом обложения налогом на имущество для иностранных организаций, не ведущих деятельность в России через постоянное представительство, является недвижимое имущество, расположенное на территории России и принадлежащее иностранной организации на праве собственности;

3) обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на прибыль организаций и НДС возложены на налоговых агентов.

Налоговыми агентами в отношении налога на прибыль признаются российские организации и иностранные организации, ведущие деятельность через постоянное представительство и выплачивающие доход иностранной организации, хотя на практике часто возникают случаи, когда источником выплаты дохода иностранной организации становятся иные субъекты, не являющиеся налоговыми агентами.

Налоговыми агентами в отношении НДС признаются организации, состоящие на налоговом учете в России. Если иностранная организация, не ведущая деятельность через постоянное представительство, не состоит на налоговом учете в России, то исчисление, удержание и уплата НДС также производится налоговыми агентами. При этом сумма налога, уплаченная иностранной организацией, не состоящей на налоговом учете за приобретенные товары, работы, услуги или уплаченные при ввозе товара на таможенную территорию, не подлежит вычету или возврату, т.к. постановка на налоговый учет является обязательным условием, при котором возможно применение вычетов (2 п.4 ст.171 НК РФ). Такое положение нарушает принцип экономической нейтральности налога на добавленную стоимость, что лишает иностранные организации права на справедливое и равное с другими налогоплательщиками налогообложение.

В диссертационной работе проведен анализ практики налогообложения иностранных организаций в странах Европейского союза (ЕС). Выявлено, что некоторые страны ЕС предоставляют возможность возврата уплаченных сумм НДС иностранным лицам (в том числе резидентам стран, не входящих в ЕС), которые должны соответствовать ряду установленных требований, а именно:

- налогоплательщик самостоятельно и независимо занимается предпринимательской деятельностью, связанной с производством, торговлей, оказанием услуг;

- налогоплательщик не ведет экономической деятельности, а также не имеет постоянного офиса для осуществления экономической деятельности на территории ЕС;

- налогоплательщик не имеет постоянного адреса или места нахождения в ЕС;

- налогоплательщик является плательщиком НДС в своей стране;

– налогоплательщик должен пообещать вернуть деньги, если окажется, что они ошибочно выплачены;

– налогоплательщик не поставяет товары, не оказывает услуги на территории соответствующего государства ЕС (имеются определенные исключения).

Каждая страна при этом вправе вводить механизм возврата НДС на условиях взаимности, установить минимальную сумму налога к возмещению и другие условия. Введение аналогичных мер в России способствовало бы защите конкуренции и созданию равных условий для национальных и иностранных организаций.

Поэтому из абзаца 2 п.4 ст.171 НК РФ необходимо исключить условие о постановке на налоговый учет для иностранных организаций как обязательное для применения вычета. При этом необходимо этот пункт дополнить абзацем следующего содержания: «Порядок возврата уплаченной суммы налога иностранными организациями, не состоящими на налоговом учете в Российской Федерации, устанавливается Правительством Российской Федерации».

В диссертации особое внимание уделено проблеме налогообложения процентных доходов иностранных организаций. В целях предотвращения минимизации налоговых обязательств, как национальное законодательство многих стран, так и большинство международных соглашений об избежании двойного налогообложения установили специальное правило, направленное против того, чтобы налогоплательщик выплачивал своим иностранным акционерам дивиденды под видом процентов, которое в научной литературе получило название «контролируемой задолженности». Суть данной концепции заключается в том, что избыточная часть процентного дохода иностранной организации, рассчитываемая на основе коэффициента капитализации и доли участия иностранной компании в российской, в налоговых целях императивно приравнивается к дивидендам. Кроме того, устанавливается предельная величина процентов, которая будет приниматься в уменьшение налогооблагаемой прибыли российской организации.

В России такое специальное правило применяется только в том случае, если одновременно выполняются следующие условия (ст. 269 НК РФ):

- 1) заемщиком по долговому обязательству является российская организация;
- 2) кредитором или поручителем по долговому обязательству выступают иностранная компания, прямо или косвенно владеющая более 20% уставного

капитала организации-заемщика или российская организация – аффилированное лицо иностранной компании, прямо или косвенно владеющая более 20% уставного капитала организации-должника (далее – ассоциированные организации);

3) размер суммарной задолженности по долговым обязательствам перед ассоциированной организацией более чем в 3 раза (для банков и лизинговых компаний – более чем в 12,5 раза) превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств заемщика на последнее число отчетного (налогового) периода.

Проведенное исследование показало, что правило о контролируемой задолженности применимо в случаях, когда иностранная компания, в отношении которой существует контролируемая задолженность, зарегистрирована в стране, с которой Россией отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения или когда национальные нормы о контролируемой задолженности не противоречат действующему соглашению со страной юрисдикции иностранной организации.

Несмотря на то, что правило о контролируемой задолженности направлено против того, чтобы налогоплательщик выплачивал своей иностранной компании дивиденды под видом процентов, оно также применяется в случаях, когда получателем дохода является российская организация, при условии, что поручителем по обязательству является ассоциированная организация. При этом налогоплательщики без иностранного участия в капитале, имеющие долговые обязательства перед российскими или иностранными компаниями, могут признать в составе расходов фактически начисленные проценты в пределах рыночной ставки, что, безусловно, ущемляет принцип недискриминации и противоречит нормам международных соглашений.

В этой связи интересным представляется зарубежный опыт в данной области. До 2003 г. в законодательствах ряда государств ЕС правила о контролируемой задолженности применялись лишь в отношении иностранных аффилированных компаний. Но после принятия Европейским судом справедливости решения по делу Lankhorst-Hohorst² действие этих правил было распространено и на займы, полученные от национальных компаний.

Таким образом, распространение правил о контролируемой задолженности не только на ассоциированные, но и на иные российские компании, видится решением

² Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt, European Court of Justice, 12.12.2002, Rs. C-324/00, DB 2002, at 2690.

проблемы на национальном уровне. При этом долговые обязательства, по которым ассоциированные организации лишь гарантируют исполнение обязательств, предлагается не регулировать нормами о контролируемой задолженности до тех пор, пока к ним не перейдут права требования по обеспечиваемому обязательству. Это обусловлено тем, что выплата доходов ассоциированным организациям до момента перехода к ним права требования по долговому обязательству не производится и обложение налогоплательщиков дополнительными налогами в таком случае экономически не обосновано.

Другой проблемой в этой области является несогласованность терминологии, используемой международными соглашениями и национальными нормами о контролируемой задолженности. Даже если международный договор не содержит норм о недискриминации или допускает применение внутренних правил о контролируемой задолженности, то переквалификация процентов в дивиденды достаточно проблематична или невозможно, т.к. проценты, превышающие предельный размер, установленный НК РФ, не перестают быть «процентами» в том смысле, который придается соглашениями.

Поэтому для полного устранения противоречий между национальным законодательством и нормами международных соглашений, предлагается отказаться от практики переквалификации избыточных процентов в дивиденды. Вместо этого предлагается избыточные проценты облагать налогом в России по специально установленным для этого ставкам именно как «избыточный» процентный доход.

Третья группа проблем, исследованных в диссертации, посвящена вопросам предотвращения уклонения от международного налогообложения, уменьшающим налоговые доходы российского бюджета.

Аналогично России, в мировой налоговой практике под уклонением от уплаты налогов подразумеваются такие действия налогоплательщика, которые так или иначе связаны с нарушением действующего законодательства, т.е. последствия подобной деятельности носят ярко выраженный криминальный характер. Проведенный анализ распространенных методов уклонения от уплаты налога показал, что чаще всего недобросовестные налогоплательщики в таких целях создают определенные схемы, используя предоставленные законом налоговые льготы и имеющиеся пробелы в законодательстве. Таким образом отличить

оптимизацию налоговых обязательств от уклонения от уплаты налога не всегда представляется возможным.

Как показало проведенное исследование, больше половины иностранных инвестиций в экономике России в 2011г. поступили из стран с низким уровнем налогообложения или офшорных стран и имеют российское происхождение. Как правило, российский капитал вывозится из страны с использованием различных схем минимизации налоговых обязательств. Возвращая вывезенный капитал в Россию под видом иностранных инвестиций, российские инвесторы незаконно пользуются льготами, предоставленными Соглашениями об избежании двойного налогообложения резидентам договаривающихся стран, что повторно уменьшает налоговые доходы российского бюджета. Таким образом, в работе обоснован вывод о целесообразности применения комплексного подхода к решению проблем уклонения от уплаты налогов иностранными организациями и оттока российского капитала.

При осуществлении международной деятельности одной из распространенных схем, используемых в целях уклонения от уплаты налогов и вывода российского капитала за рубеж, является создание международной холдинговой структуры. В состав этой структуры, как правило, входят компании, расположенные в офшорных юрисдикциях и в странах с относительно низким уровнем налогообложения и широкой сетью международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В этих целях акции (доля в уставном капитале (далее – УК)) российской организации реализуются фиктивным иностранным лицам по номинальной стоимости. Налоговые преимущества для налогоплательщиков достигаются не только за счет использования соглашений об избежании двойного налогообложения (treaty shopping), но и возможности перераспределения прибыли, полученной в форме дивидендов от дочерних компаний, в форме прироста капитала от последующей продажи активов или ликвидации подконтрольных дочерних предприятий. В конечном итоге – использования данной прибыли на инвестиционные цели без излишней налоговой нагрузки для холдинга.

Реализация акций (долей в УК) крупных российских компаний также производится с созданием международной схемы и в несколько этапов:

- 1) первоначально на территории офшорной юрисдикции владельцем акций (долей в УК) российской организации создается «иностранная» компания, которой

по номинальной стоимости реализовываются акции (доля в УК) российской организации;

2) затем акции (доля в УК) российской организации новым фиктивным владельцем реализовываются по рыночной стоимости реальному покупателю – иностранной организации (которая также может быть создана на территории офшора российским покупателем акций (долей в УК)).

Согласно НК РФ, доход иностранной организации от реализации акций (долей в УК) российской организации не облагается налогом в России, за исключением реализации акций (долей в УК) российской организации, более 50% активов которой состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории России. Однако на практике невозможно определить, какую долю активов российской компании составляет недвижимое имущество. Поэтому недвижимое имущество, находящееся на территории России, также реализуется путем продажи акций (долей в УК) российской организации, которой принадлежит это имущество.

Налог с доходов иностранной организации от источников в Российской Федерации подлежит удержанию и уплате лицами, выплачивающими доход и признаваемыми налоговыми агентами иностранной организации по налогу на прибыль организации. Поэтому создавая международную схему уклонения от уплаты налога, плательщиком дохода становится лицо, не являющееся налоговым агентом, который не удерживает налог с доходов иностранной организации.

Таким образом, манипулируя ценами и участниками сделок, российский капитал вывозится в офшоры, который при инвестировании в Россию пользуется льготами, предоставленными международными соглашениями, нанося российскому бюджету огромные потери, которые сложно оценить в цифрах.

По результатам проведенного исследования предлагается ввести комплекс мер, направленных на предотвращение уклонения от уплаты налога и вывода российского капитала за границу, а именно:

1) уточнить перечень доходов иностранной организации от источников в Российской Федерации, заменив «доходы от реализации акций (долей в УК) российской организации, более 50% активов которой состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории России» на «доходы от реализации акций (долей в УК) российской организации»;

2) налоговую базу по сделкам с иностранными лицами по реализации акций (долей в УК) российской организации, недвижимого имущества, расположенного на территории России и объектов исключительных прав, формировать исходя из рыночной стоимости реализуемого имущества, подтвержденной актом оценки независимого оценщика;

3) расширить перечень лиц, признаваемых налоговыми агентами иностранной организации при выплате дохода иностранной организации от сделок по реализации акций (долей в УК) российской организации, недвижимого имущества, расположенного на территории России и объектов исключительных прав.

При этом налог предлагается исчислить налоговому органу по письменному заявлению лиц, выплачивающих доход, за исключением налоговых агентов, по месту нахождения:

- организации, акции (доли в УК) которой реализуются;
- реализуемого недвижимого имущества;
- правообладателя (одного из правообладателей) реализуемых объектов интеллектуальной собственности.

Исчисление налога и вручение расчета налоговой базы и платежных извещений налоговыми органами предлагается производить в 5-дневный срок со дня получения заявления с приложением необходимых для исчисления налога документов, перечень которых и требования к ним утверждаются Правительством Российской Федерации. Произведенный расчет налоговой базы и платежное извещение действуют в течение 1-го месяца со дня их вручения.

Для контроля исполнения обязанностей источником выплаты дохода предлагается документ, подтверждающий уплату налога, включить в перечень обязательных документов, подлежащих передаче:

- лицу, ведущему реестр акционеров, при смене акционеров российской организации;
- нотариусу для удостоверения сделки по реализации долей в уставном капитале организации;
- органу, осуществляющему государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

– в федеральную службу по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам по сделкам по реализации объектов интеллектуальной собственности;

4) установить меры, предоставляющие возможность пересмотра экономического содержания международных операций в налоговых целях, когда субъекты экономической деятельности широко используют действующие международные соглашения об избежании двойного налогообложения для проведения безналоговых операций через юридические структуры, искусственно созданные на территориях государств с низким уровнем налогообложения. Для реализации данного положения предлагается обязать организации (их участников) при регистрации компании с участием иностранных лиц (внесении изменений), при сдаче годовой отчетности предоставить в налоговый орган информацию о группе лиц с указанием конечных бенефициаров.

Еще одной проблемой, исследованной в диссертации в рамках препятствования уклонению от уплаты налогов и вывода капитала за рубеж, является налогообложение доходов иностранных организаций, не ведущих деятельности на территории России через постоянное представительство, от реализации имущественных прав, приобретенных у российской организации.

В частности в работе рассматривается ситуация, когда иностранная компания получает доход от реализации имущественных прав, приобретенных у российского лица с дисконтом по кредитному договору по истечению срока исполнения обязательств заемщика. Как было ранее сказано, доходы иностранной организации от реализации имущественных прав освобождены от налогообложения на территории России как доходы от источников в Российской Федерации (п.2 ст. 309 НК РФ). Несмотря на то, что процентный доход, полученный иностранной организацией от источников в Российской Федерации, облагается налогом на территории России, этот же доход, полученный ею от реализации имущественных прав, налогообложению не подлежит. При этом российская организация получает убыток при уступке права требования с дисконтом, который НК РФ отнесен к внереализационным расходам российской организации.

Уступка прав требования с такими налоговыми последствиями может быть произведена иностранной организации по любым сделкам. Например, уступаются права требования, вытекающие из договора купли-продажи недвижимого

имущества, расположенного на территории России, доходы от реализации акций российской организации и др. Существование такой возможности создает опасность ее использования в целях уклонения от уплаты налога (рис.1).

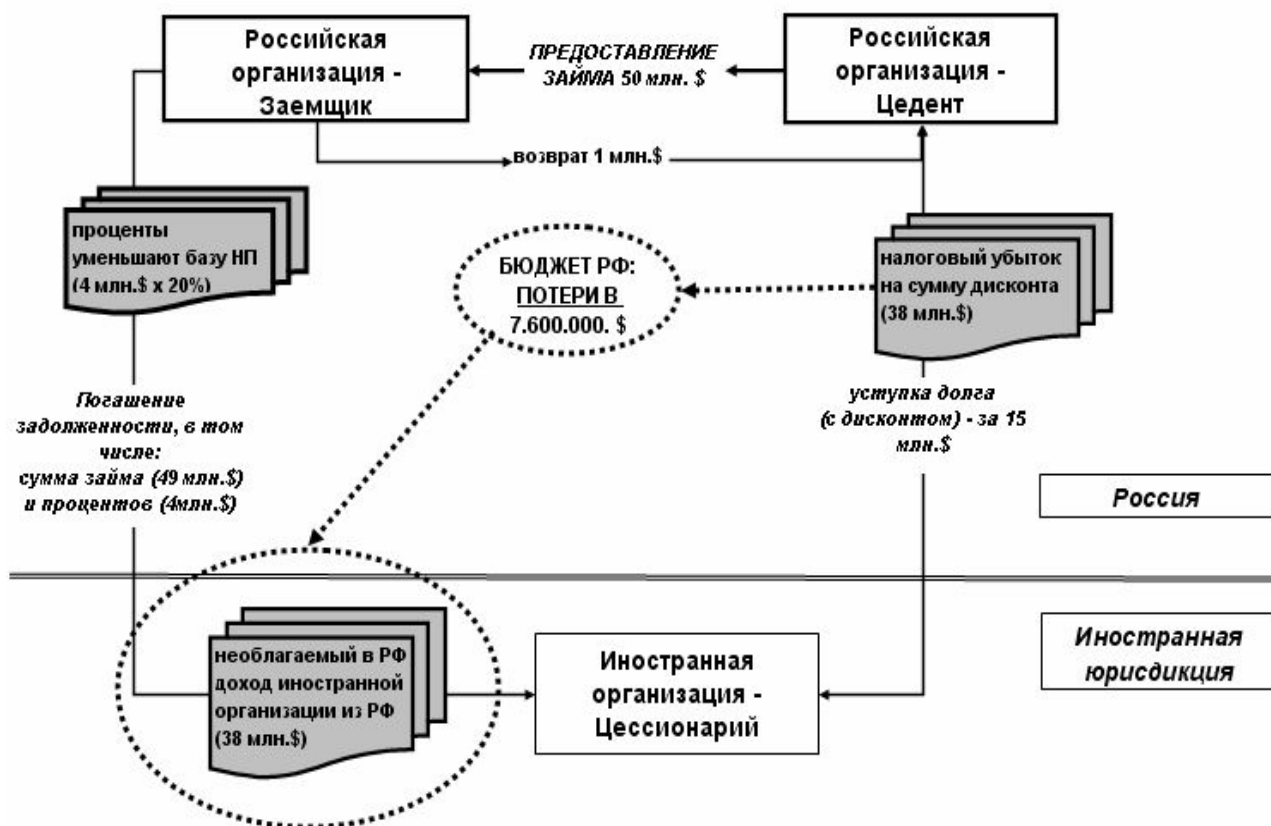


Рис.1. Налогообложение операций по уступке прав требования иностранной организации с дисконтом (составлено автором)

Для устранения существующего пробела предлагается доходы от реализации имущественных прав по сделкам, доходы от которых включены в перечень доходов иностранной организации от источников в Российской Федерации, включить в этот перечень. При этом налоговая база от такой сделки должна определяться как стоимость имущества, причитающегося этому налогоплательщику при прекращении обязательства, уменьшенная на сумму расходов по приобретению указанного права требования (при условии, что иностранная организация предоставила налоговому агенту подтверждение произведенных расходов).

Реализация предложенных в диссертации мер позволит сделать налогообложение иностранных организаций в России более прозрачным, справедливым и повысить конкурентоспособность российской налоговой системы в борьбе за международные инвестиции.

ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ:

Глава монографии:

1 Агаева И.Д. Основные методы уклонения от международного налогообложения и меры по их предотвращению // Глава 5 монографии «Налоговое администрирование на современном этапе: монография») [текст] / И.Д. Агаева // Налоговое администрирование на современном этапе // Под общ. ред. канд. экон. наук И.Р. Пайзулаева. – М.: ЦСОТ, 2011. С. 150-166 (0,9 п.л.);

Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:

2 Агаева И.Д. Налоговый агент иностранной организации: порядок уплаты налога на прибыль [текст] / И.Д. Агаева // Финансы. – 2010. – №10. С. 74-75. (0,4 п.л.);

3 Агаева И.Д. Налогообложение доходов иностранных организаций, не ведущих деятельность через постоянное представительство [текст] / И.Д. Агаева // Финансы. – 2011. – №2. С. 74-76. (0,4 п.л.);

4 Агаева И.Д. Постоянное представительство иностранной организации в целях исчисления налога на прибыль и налога на имущество [текст] / И.Д. Агаева // Налоговая политика и практика. – 2011. – №5/1. С. 15-18. (0,4 п.л.);

5 Агаева И.Д. Контролируемая задолженность или особенности налогообложения процентных доходов [текст] / И.Д. Агаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №2 (200) – 2012 Январь. С.37-47. (1,15 п.л.);

Статьи в других научных журналах и изданиях:

6 Агаева И.Д. Налоговые обязательства по НДС при заключении сделок с иностранными организациями [текст] / И.Д. Агаева // Финансовый вестник. – 2011. – №1. С. 54-61. (0,6 п.л.);

7 Агаева И.Д. Налоговый агент по «иностранному» НДС [текст] / И.Д. Агаева // Актуальная бухгалтерия. – 2011. – № 4. С. 72-77. (0,55 п.л.);

8 Агаева И.Д. «Прибыльный» агент для иностранца [текст] / И.Д. Агаева // Актуальная бухгалтерия. – 2011. – № 6. С. 66-69,96. (0,45 п.л.);

9 Агаева И.Д. Налоговые меры стимулирования иностранных инвестиций в российскую экономику [текст] / И.Д. Агаева // Налоговая политика РФ: роль и значение в преодолении последствий мирового финансового кризиса: Сборник научных трудов / Под ред. проф. Л.П. Павловой, – М.: Финансовый университет, 2011. С. 25-32 (0,6 п.л.);

10 Агаева И.Д. Особенности уплаты налога на имущество иностранными организациями [текст] / И.Д. Агаева // Модернизация науки и образования: Сборник статей по материалам Всероссийской научной конференции, г. Махачкала, 26-27 апреля 2011г. – Махачкала: Издательство ИП Овчинников, 2011. С. 285-289. (0,65 п.л.).