

§ 2 НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

А.С. Григорьев

ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДА ЗАЧЕТА В ОТНОШЕНИИ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ С ИНОСТРАННЫМИ ЭЛЕМЕНТАМИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ И НАЛОГУ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Аннотация: В статье рассматриваются особенности применения метода зачета в отношении налоговых обязательств с иностранным элементом по налогу на прибыль организаций. Анализируются перечень и требования к документам, подтверждающим право налогоплательщика на применение метода зачета в целях избежания международного двойного налогообложения. На основе анализа правоприменительной практики предлагается внести соответствующие изменения в законодательные акты, касающиеся совершенствования механизма применения метода зачета как способа избежания двойного налогообложения.

Ключевые слова: Юриспруденция, налог, налогообложение, зачет, обязательство, прибыль, международный, организация, избежание, соглашение

Основным способом избежания международного двойного налогообложения в отношении организаций в Российской Федерации является зачет налога, уплаченного организацией в иностранном государстве в счет налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации. В соответствии с методом зачета государство резидента учитывает налог на доходы, уплаченный за границей, как налог, заплаченный в его собственный бюджет, и, соответственно, уменьшает сумму собственных налогов. При этом зачет производится только на сумму налогов, которая меньше, либо равна сумме собственных налогов. Применение метода зачета предусматривает определенные особенности. Так, например, в национальную правоприменительную деятельность привлекаются иностранные налоговые документы.

Для получения зачета необходимо, чтобы со страной, где расположен источник выплаты «иностранного» дивидендов, у России был заключен международный договор об избежании двойного налогообложения. В этом договоре должен быть предусмотрен такой зачет.

Зачет налога нельзя произвести, если это не предусмотрено соответствующим международным соглашением, либо такое соглашение не заключено

с государством, где находится источник выплаты дивидендов, либо дивиденды не подлежали налогообложению у источника выплаты (пункт 1 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации).

Для принятия к зачету для целей налогообложения в России налог или сбор иностранного государства должен соответствовать понятию «налог на прибыль организаций» в его российской трактовке. Аналогичность налога, уплаченного за рубежом, российскому налогу на прибыль должна следовать из аналогичности существенных элементов российского налога на прибыль и налогов, которые установлены законодательными актами иностранных государств.

В соответствии с нормами российского законодательства о налогах и сборах, а именно согласно пункту 1 статьи 311 Налогового кодекса Российской Федерации доходы, полученные российской организацией от источников за пределами России, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской

организацией, зачитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации.

При этом размер зачитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации.

Российская организация для осуществления зачета уплаченных за границей сумм налогов должна определить предельную сумму налога, подлежащего зачету при уплате ею налога на прибыль в Российской Федерации. Для этого к сумме исчисленных в соответствии с российским налоговым законодательством доходов, полученных за пределами Российской Федерации, с учетом аналогичным образом исчисленных расходов, произведенных в связи с получением таких доходов, применяется ставка налога на прибыль по российскому законодательству. Полученная предельная сумма зачета сравнивается с суммой налога, фактически уплаченного за границей.

В случае превышения предельной суммы зачета над фактически уплаченной в иностранном государстве суммой налога зачет предоставляется на всю сумму налога. То есть сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с российским налоговым законодательством, уменьшается на сумму фактически уплаченного за границей аналогичного налога. Если сумма налога, фактически уплаченного с доходов за границей, превышает предельную сумму зачета, то сумма налога на прибыль в Российской Федерации уменьшается только на исчисленную предельную сумму зачета.

В случае превышения предельной суммы зачета над рассчитанной в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации суммой налога на прибыль возврата или переноса на последующие периоды суммы зачета не производится.

Возможности учета суммы налога, уплаченного российской организацией за пределами Российской Федерации и не зачтенного при уплате налога на прибыль в России по причине его превышения над предельной суммой зачета, в составе доходов или расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы для уплаты налога на прибыль в РФ, в главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации не предусмотрено¹.

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, – заверенного налоговым органом соответ-

ствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, – подтверждения налогового агента.

В Налоговом кодексе Российской Федерации не указан вид документа, который налогоплательщик обязан представить в налоговый орган для применения зачета. В связи с этим, возникают многочисленные судебные споры по поводу того, каким именно документом налогоплательщик должен подтвердить факт уплаты налога за пределами Российской Федерации.

Анализ правоприменительной практики арбитражных судов Российской Федерации позволяет прийти к выводу, что в качестве документов, подтверждающих уплату иностранного налога, судами признаются различные по своему правовому значению и содержанию документы, такие как сообщение налогового органа иностранного государства, платежное поручение в банк иностранного государства о перечислении денежных средств в уплату налога, налоговые сертификаты об удержании налога, справка налогового органа иностранного государства об уплате налога на территории иностранного государства, декларация по налогу на прибыль, в которой указана сумма налога, уплаченная в иностранном государстве, налоговая декларация о доходах, полученных заявителем от источников за пределами Российской Федерации, в которой указана сумма налога, уплаченная в иностранном государстве, копии деклараций по налогу, уплаченному в иностранном государстве, акты ревизии иностранного контрагента и другие документы.

Вместе с тем, суды Российской Федерации дают различную правовую оценку обстоятельствам обоснованности или необоснованности уплаты или удержания налога на территории иностранного государства. Но поскольку обоснованность удержания или уплаты налога на территории иностранного государства не представляется возможным установить без обращения к нормам иностранного права, регулирующего, в том числе, основания возникновения налоговых обязательств на территории соответствующей налоговой юрисдикции, то суды, на наш взгляд, должны принимать во внимание сам факт удержания или уплаты налога на территории иностранного государства. Так как обоснованность удержания или уплаты налога на территории иностранного государства в соответствии с положениями о взаимосогласительных процедурах об избежании международного двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, должна предполагаться. Соответственно, такая презумпция возможна лишь в том случае, когда обоснованность уплаты или

¹ Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.05.2009 N 16-15/049837.

удержания налога подтверждена соответствующим компетентным органом иностранного государства в документе, выданном этим органом и подтверждающим, в том числе, и сам факт уплаты или удержания налога на территории иностранного государства.

Кроме того, согласно официальной позиции Министерства финансов Российской Федерации² налоговые органы Российской Федерации при рассмотрении вопроса о возможности проведения зачета суммы налога на прибыль, удержанного в иностранном государстве, могут запрашивать следующие документы:

- копии договора (контракта), на основании которого российской организации выплачивался доход вне территории Российской Федерации, а также акты сдачи-приемки работ (услуг);

- копии платежных документов, подтверждающих уплату налога вне территории РФ;

- документальное подтверждение от налогового органа иностранного государства фактического поступления налога, удержанного с доходов российской организации, в бюджет соответствующего иностранного государства.

Аналогичной позиции придерживаются арбитражные суды: «Для применения метода зачета в отношении налогов, удержанных налоговым агентом налогоплательщику необходимо представить платежное поручение, в котором достаточно указания на получателя платежа – налогового органа иностранного государства, ответом налогового органа о факте удержания и оплаты налога на территории иностранного государства»³.

Таким образом, полагаем целесообразным внести изменения в абзац 2 части 3 статьи 311 Налогового кодекса Российской Федерации, изложив его в следующей редакции: «Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, – выданной налоговым органом соответствующего иностранного государства справки (сообщения), а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, – подтверждения налогового агента».

Следует учитывать, что в силу статьи 311 Налогового кодекса Российской Федерации зачет уплаченных в иностранных государствах налогов производится при фактической уплате налога на прибыль в Российской Федерации. Такой зачет может быть

произведен только в случае, если доходы, полученные российской организацией за пределами Российской Федерации, были включены в налоговую базу при уплате налога на прибыль в Российской Федерации. От этого зависит возникновение права на зачет в Российской Федерации уплаченного российской организацией в иностранном государстве налога в том налоговом (отчетном) периоде, в котором он был фактически уплачен за границей.

В международных соглашениях (договорах), заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, предусмотрено, что прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства может облагаться налогом только в этом Государстве, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство.

Термин «постоянное представительство» для целей применения соглашений (договоров) об избежании двойного налогообложения означает постоянное место деятельности, через которое предприятие одного Государства полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Государстве.

Так, например, согласно позиции налоговых органов: «Прибыль российской организации от оказания маркетинговых услуг на территории Республики Беларусь может облагаться налогом на прибыль в Республике Беларусь только в том случае, если указанная деятельность приведет к образованию постоянного представительства российской организации для целей налогообложения в Республике Беларусь. В ином случае прибыль российской организации, в том числе полученная в связи с оказанием маркетинговых услуг на территории Республики Беларусь, не приведшая к образованию постоянного представительства этой российской организации для целей налогообложения в Республике Беларусь, подлежит налогообложению в России. Следовательно, если деятельность российской организации на территории Республики Беларусь не приведет к образованию ее постоянного представительства для целей налогообложения в Республике Беларусь, то налог на прибыль (в случае, если он будет удержан на территории Республики Беларусь источником выплаты дохода) не подлежит зачету при уплате этой российской организацией налога на прибыль в России. В этом случае российская организация вправе обратиться в соответствующий налоговый (финансовый) орган Республики Беларусь для осуществления процедуры возврата налога, удержанного с ее доходов источником выплаты в Республике Беларусь. В то же время российская организация обязана получить под-

² Письмо Минфина России от 17.12.2009 N 03-08-05

³ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 октября 2006 года по делу 3 Ф04-6935/2006.

тверждение своего постоянного местопребывания в Российской Федерации»⁴.

Кроме того, Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрен также зачет иностранного налога по налогу на имущество организаций.

Согласно статье 386.1 Налогового кодекса Российской Федерации, фактически уплаченные российской организацией за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и находящегося на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в России в отношении указанного имущества.

Размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории Российской Федерации, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации в отношении такого имущества⁵.

В соответствии с положениями статей 373 и 374 НК РФ плательщиками налога на имущество организаций признаются любые организации, т.е. как российские организации, так и иностранные организации, если они обладают имуществом на территории России. При этом в отношении иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность через постоянное представительство в России, объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, относящиеся к объектам основных средств.

Для иностранных организаций, которые не осуществляют свою деятельность через постоянное представительство в России, объектами налогообложения признается недвижимое имущество, находящееся на территории России и принадлежащее на праве собственности данным организациям или полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Порядок определения налоговой базы при налогообложении имущества для иностранной организации, осуществляющей свою деятельность через постоянное представительство и не осуществляющей свою деятельность через постоянное представительство также различен. В соответствии со статьей 376 НК РФ в отношении постоянных представительств налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению в месте постановки на налоговый учет в налоговом органе постоянного представительства, а также в отноше-

нии имущества, находящегося вне местонахождения постоянного представительства. В отношении иностранных организаций, не осуществляющей свою деятельность через постоянное представительство в России, налоговая база в отношении каждого объекта недвижимости принимается равной инвентаризационной стоимости.

Основной проблемой, с которой сталкивается правоприменитель в отношении применения метода зачета по налогу на имущество организации является правильное определение объекта налогообложения, а именно – имущества, поскольку определение имущества по российскому законодательству, облагаемого налогом, может не соответствовать определению такого имущества в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378 и 378.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно общему правилу о налогообложении имущества (капитала), установленному международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, в частности недвижимого имущества, оно облагается налогом как в государстве, на территории которого данное имущество находится, так и в государстве, резидентом которого является собственник данного имущества.

Другие правила установлены относительно налогообложения движимого имущества, которое предприятие одного государства имеет на территории другого государства. Основная масса международных соглашений, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами, содержит формулировки о том, что данный вид имущества может облагаться налогом в договариваемом государстве, на территории которого оно находится.

Таким образом, следует отметить, что хотя в российском налоговом законодательстве и содержатся нормы, регламентирующие порядок избежания международного двойного налогообложения, в частности положения о методе зачета, но фактически правовое регулирование в данной сфере не в полной мере способствует эффективному достижению поставленных целей и задач. Так, некоторые авторы отмечают, например, что «российское законодательство устанавливает барьеры для прямого применения норм международ-

⁴ Письмо УФНС РФ по г. Москве от 05.03.2010 N 16-15/023299@, аналогичная позиция налоговых органов содержится в Письме УФНС РФ по г. Москве от 22.06.2009 N 16-15/062989, Письме УФНС РФ по г. Москве от 11.09.2009 N 16-12/095061@.

⁵ Письмо Минфина РФ от 11.09.2009 N 03-08-05.

ного права, устраняющих двойное налогообложение, вводя ряд обязательных бюрократических процедур»⁶.

Роль внутринационального права в сфере решения проблем международного двойного налогообложения заключается, в частности, в более детальном регламентировании тех норм и положений, которые закреплены в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения. Однако российское налоговое законодательство фактически дублирует положения указанных соглашений в части применения метода зачета как одного из способов

избежания двойного налогообложения. Данное обстоятельство представляется существенным препятствием к достижению целей эффективного решения проблем двойного налогообложения, а, следовательно, к нормальному функционированию хозяйственного оборота. В связи с этим, необходимо дальнейшее совершенствование российского налогового законодательства по пути более детального регулирования механизма применения метода зачета как способа избежания двойного налогообложения и корректировки налогового обязательства.

⁶ *Климентьева В. Г.* Финансово-правовое регулирование устранения двойного налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации // Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2009. С. 24.

Библиография:

1. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 19.05.2009 N 16-15/049837.
2. Письмо Минфина России от 17.12.2009 N 03-08-05.
3. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23 октября 2006 года по делу 3 Ф04-6935/2006.
4. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 05.03.2010 N 16-15/023299@.
5. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 22.06.2009 N 16-15/062989.
6. Письмо УФНС РФ по г. Москве от 11.09.2009 N 16-12/095061@.
7. Письмо Минфина РФ от 11.09.2009 N 03-08-05.
8. Климентьева В. Г. Финансово-правовое регулирование устранения двойного налогообложения прибыли организаций в Российской Федерации // Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2009. С. 24.

References (transliteration):

1. Pis'mo UFNS RF po g. Moskve ot 19.05.2009 N 16-15/049837.
2. Pis'mo Minfina Rossii ot 17.12.2009 N 03-08-05.
3. Postanovlenie FAS Zapadno-Sibirskogo okruga ot 23 oktyabrya 2006 goda po delu 3 F04-6935/2006.
4. Pis'mo UFNS RF po g. Moskve ot 05.03.2010 N 16-15/023299@.
5. Pis'mo UFNS RF po g. Moskve ot 22.06.2009 N 16-15/062989.
6. Pis'mo UFNS RF po g. Moskve ot 11.09.2009 N 16-12/095061@.
7. Pis'mo Minfina RF ot 11.09.2009 N 03-08-05.
8. Kliment'eva V. G. Finansovo-pravovoe regulirovanie ustraneniya dvoynogo nalogooblozheniya pribyli organizatsiy v Rossiyskoy Federatsii // Avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoy stepeni kandidata yuridicheskikh nauk. M., 2009. S. 24.