

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

А. С. Григорьев

ИЗБЕЖАНИЕ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ УПЛАТЕ НАЛОГА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ СУБЪЕКТАМИ ИНОСТРАННОГО ПРАВА

Аннотация: Анализируются подходы к определению критериев резидентства физических лиц и организаций в целях налогообложения. Рассмотрены особенности избежания двойного налогообложения в отношении субъектов иностранного права.

Ключевые слова: юриспруденция, резидент, представительство, налогообложение, зачет, субъект, обязательство, международный, иностранный, налогоплательщик.

Национальное законодательство государств предусматривает меры по устранению юридического многократного налогообложения только для своих резидентов.

В теории налогового права под налоговым резидентством понимается правовая связь государства с физическими лицами и организациями, основанная на том или ином отношении последних к территории данного государства, устанавливаемая в целях налогообложения. По общему правилу требования по уплате налогов могут быть предъявлены к нерезидентам Российской Федерации лишь в части доходов, полученных из источников, находящихся на ее территории. Налогообложение же доходов, полученных нерезидентами из других источников, выходит за рамки компетенции Российской Федерации.

Существуют различия в подходах и определении резидентства физических лиц и организаций. Однако общие принципы и правовое значение данной категории относимо как к физическим лицам, так и к организациям. Понятие резидентства неразрывно связано с налогово-правовым статусом налогоплательщика поскольку определяет степень налоговой юрисдикции в отношении конкретного налогоплательщика в зависимости от указанного налогово-правового статуса.

Профессор И. И. Кучеров указывает, что «пределы налоговой юрисдикции государств в отношении

физического лица различаются от полной до ограниченной в зависимости от того, является ли это лицо соответственно резидентом или нерезидентом для целей налогообложения»¹.

В связи с этим, профессор А. К. Саркисов, презюмируя зависимость самого понятия участника налоговых отношений от признания его резидентского статуса, отмечает, что понятие резидентства («домицилия») действительно важно, однако не ясно, относить ли его к одному из существенных признаков самого понятия «налогоплательщик» либо исходить из юридического факта резидентства налогоплательщика, уже признанного в данном государстве таковым².

А. А. Шахматьев предлагает использовать категорию «резидентство» для изучения правовых проблем налогообложения международной экономической деятельности и оснований дифференциации налоговых обязательств налогоплательщиков в зависимости от их «привязанности» к налоговым юрисдикциям. В данном случае это понятие, отмечает он, следует рассматривать в широком смысле в

¹ Кучеров И. И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007. С. 116.

² Саркисов А. К. Понятие налогоплательщика - физического лица в российском и европейском праве // Административное и муниципальное право. 2009. №11. С. 5 - 9.

качестве концептуальной основы общего правового анализа определения (дифференциации) государством (налоговой юрисдикцией) различных групп лиц (налогоплательщиков) и объема их обязательств исходя из наличия (отсутствия) у таких лиц политических, экономических, юридических, социальных связей с данным государством³.

Таким образом, категория резидентство имеет важное значение в регулировании налоговых отношений, возникающих в трансграничных ситуациях. В связи с этим целесообразно выделить признаки и определить данное понятие, а также обозначить принципы и критерии определения резидентства.

Некоторые исследователи предлагают определение налогового резидентства как правовой связи государства с физическими лицами и организациями, территориальной по характеру и устанавливаемой в целях налогообложения. Фактическая территориальная связь становится налоговым резидентством только тогда, когда в нормативных актах государства определено, что она используется в целях налогообложения.⁴ Такой подход может быть оправдан, поскольку в налоговых правоотношениях различия по критерию гражданства исключаются. Налоговое законодательство отходит от используемых в других отраслях права характеристик правовой принадлежности физических лиц, сосредотачивая внимание на фактическом пребывании лица в государстве как на презумпции происхождения его доходов налоговой юрисдикции такого государства⁵.

В различных государствах существуют различные принципы и критерии определения резидентства, используются критерии domicilio, постоянного жилища, центр экономических интересов и другие⁶. В англосаксонских странах domicilio характеризуется главным образом наличием у человека постоянного пристанища. Каждый дол-

жен обладать domicilio, причем, только одним. Лицо может быть резидентом двух и более стран, но обладать domicilio всегда только одним. Первоначально domicilio возникает по месту рождения, а затем может изменяться по воле лица. Новое место жительства может именоваться domicilio только в случае, если лицо рассматривает его в качестве постоянного пристанища. В российском законодательстве понятие «domicilium» (или сходные ему понятия) не используется и влияния на налогообложение не оказывает. В соответствии с критерием постоянного жилища лицо может быть признано налоговым резидентом страны, в которой оно располагает постоянным жилищем, то есть имеет это жилище в собственности или владении.

Российское законодательство не учитывает наличия постоянного жилища в налоговых целях. Однако при применении международных договоров и конвенций об избежании двойного налогообложения имеет большое значение правильное применение и толкование понятия «место жительства». Как отмечают некоторые исследователи: «Практика применения термина «место жительства» в российском правопорядке показывает, что правоприменительные органы (суды, нотариат, органы внутренних дел, налоговые органы и другие) в своей деятельности чаще склонны понимать место жительства как место, по которому осуществлена регистрация гражданина по правилам регистрационного учета граждан по месту жительства»⁷. Содержащиеся в некоторых федеральных нормативно-правовых актах собственные толкования понятия «место жительства» призваны конкретизировать данную конструкцию применительно к специфике регулируемых ими правоотношений, в частности налоговых.

Применяются и много других критериев определения резидентства. В результате может оказаться, что лицо будет одновременно признано резидентом двух или более стран. Это может привести к многократному налогообложению, поскольку каждое государство будет претендовать на обложение совокупного дохода такого лица. Однако установление специальных правил разграничения налоговых юрисдикций в международных соглашениях об из-

³ Шахмаметьев А. А. Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации // Современное право. 2008. №9. СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Костикова Е. А. Правовой статус налогоплательщиков-организаций. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов. 2001. С. 8.

⁵ Денисаев М. А. Налоговая правосубъектность иностранного юридического лица // Финансовое право. 2003. №1. С. 21.

⁶ См. подробнее Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц // Ваш налоговый адвокат. 2001. №1. СПС «Консультант плюс».

⁷ Кантор Н. Е., Кантор П. Ю. Комментарий к Закону Российской Федерации «О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и места жительства в пределах Российской Федерации» (постатейный). М.: Юстицинформ, 2004.

бежании двойного налогообложения разрешает эту проблему, поскольку эти правила исключают противоречия, возникающие между государствами.

Как отмечалось ранее, большинство соглашений, заключенных с участием Российской Федерации, базируется на Модельной конвенции⁸ Организации экономического сотрудничества и развития. При разрешении проблемы двойного резидентства Модельная конвенция отдает предпочтение признаку постоянного жилища. Если лицо в силу законодательства одного государства признается его резидентом, поскольку имеет там постоянное жилище, а другого - поскольку пребывает в нем свыше установленного срока, то согласно международному договору об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, принятого на базе Модельной конвенции, оно будет признаваться резидентом только первого государства. Если лицо располагает постоянным жилищем в обоих государствах, то предпочтение отдается тому, в котором у лица установлены наиболее тесные личные и экономические отношения.

В Российской Федерации в целях налогообложения используется критерий налогового резидентства, определяющий налоговую юрисдикцию, на территории которой осуществляется конечная налоговая ответственность налогоплательщика. Резидентство зависит только от количества дней фактического пребывания любого физического лица на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации являются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Основная цель признания лица налоговым резидентом (нерезидентом) государства - это опре-

деление объема его налоговых обязательств перед данным государством. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами России, обязаны платить подоходный налог только с доходов, которые получены из источников в Российской Федерации.

Согласно положениям Федерального закона от 31 мая 2002 года №62-ФЗ «О гражданстве Российской Федерации»⁹ гражданами Российской Федерации являются физические лица, имеющие российское гражданство, под которым понимается «устойчивая правовая связь лица с Российской Федерацией, выражающаяся в совокупности взаимных прав и обязанностей». Иностранец - лицо, не являющееся гражданином Российской Федерации и имеющее гражданство (подданство) иностранного государства. Лицо без гражданства (то есть апатрид) - лицо, не являющееся российским гражданином и не имеющее доказательств наличия гражданства иностранного государства.

В соответствии с пунктом 3 статьи 62 Конституции Российской Федерации: «Иностранцы граждане и лица без гражданства пользуются в Российской Федерации правами и несут обязанности наравне с гражданами Российской Федерации, кроме случаев, установленных федеральным законом или международным договором Российской Федерации».

Однако в основе налогообложения физических лиц лежит критерий экономической связи лица с государством. В связи с этим гражданство физического лица не является особо значимым в целях налогообложения, более существенное значение имеет место пребывания физического лица. Традиционно для определения места пребывания физического лица и для определения экономической связи его с государством используется категория «резидентство».

Таким образом, в отношении иностранных граждан, признанных налоговыми резидентами Российской Федерации, так же как и в отношении российских граждан, являющихся лицами с постоянным местопроживанием в России, применяется принцип неограниченной налоговой ответственности, в соответствии с которым налогообложению в

⁸ Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал // Финансовое право зарубежных стран: Исследования, рефераты, законодательные акты / Под ред. А. Н. Козырина. М., 2005. С. 215.

⁹ Федеральный закон от 31.05.2002 №62-ФЗ (ред. от 28.06.2009) «О гражданстве Российской Федерации» (принят ГД ФС РФ 19.04.2002) // СПС «Консультант Плюс».

Российской Федерации подлежит их общий доход, полученный как в России, так и за рубежом, в то время как налоговые обязательства физических лиц – нерезидентов ограничены, например, уплатой подоходного налога с доходов, полученных от источников в Российской Федерации. Такой подход соответствует принципу источника доходов и принципа резидентной принадлежности, используемому в мировой практике при налогообложении международных доходов физических лиц.

В соответствии с принципом резидентной принадлежности физические лица облагаются налогом в той стране или в той налоговой юрисдикции, где находится место их постоянного проживания, независимо от источника дохода. А согласно принципу источника доходов преимущественное право налогообложения доходов принадлежит стране источника доходов или стране, где физическими лицами был получен доход, без учета других критериев, факта физического присутствия. Кроме того, национальным налоговым законодательством могут быть установлены различия в налогообложении резидентов и нерезидентов в отношении особенностей предоставления льгот, декларирования доходов, исчисления и уплаты налога. Однако такие различия не расцениваются как дискриминационные. В соответствии с Модельной конвенцией в статье 24 «Недискриминация» при оценке условий налогообложения необходимо выяснить, находятся ли налогоплательщики в тех же обстоятельствах. Для этого устанавливается идентичность правовых и фактических условий деятельности налогоплательщиков. Резиденция налогоплательщика является одним из факторов, учитываемых при определении этих обстоятельств. Модельная конвенция предусматривает, что установление государствами различных режимов налогообложения резидентов и нерезидентов само по себе не нарушает каких либо правовых и иных принципов, и это обстоятельство должно учитываться в международных отношениях.

Отдельные иностранные физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, могут быть освобождены от налогообложения или могут пользоваться льготами и вычетами по правилам устранения двойного налогообложения¹⁰.

¹⁰ См., например: Удальцова Н. Г., Аверченко Н. Н. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц

Поскольку в Российской Федерации действует приоритет международных договоров в области налогообложения над национальным налоговым правом, при наличии соответствующих соглашений об избежании двойного налогообложения в конкретных ситуациях применению подлежат именно специальные положения указанных международных соглашений, а не общие нормы национального налогового законодательства. Следовательно, как правильно отмечает А. А. Шахматьев гражданство (национальная принадлежность) лица является одним из обязательных элементов в правовом регулировании налоговых льгот, предоставляемых государствами на условиях взаимности¹¹. Например, положения Налогового кодекса Российской Федерации об освобождении от уплаты налога на доходы некоторых категорий иностранных лиц (глав, а также персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей, административно-технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей и других) действуют в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении таких же российских лиц, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Таким образом, налоговые обязательства с участием иностранных граждан не имеют существенных особенностей, поскольку гражданство как политико-правовая связь лица с государством не имеет принципиального значения в сфере налоговых правоотношений.

Несколько иные критерии и принципы определения резидентства существуют в отношении организаций. Определение налогового резидентства юридического лица всегда остается проблемным вопросом. Стоит согласиться с мнением И. П. Мелешенко о том, что «резидентство компаний всегда было искусственной конструкцией, поскольку компания сама по себе является искусственной конструкцией - это не более чем связь договорных

по сделкам, заключенным брокером // Право и экономика. 2010. №1. СПС «Консультант Плюс».

¹¹ Шахматьев А. А. Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации // Современное право. 2008. №9. СПС «Консультант Плюс».

взаимоотношений между участниками (акционерами), наемными работниками, поставщиками, кредиторами и клиентами)¹². Так, например, «национальность» организации, в отличие от гражданства физического лица, имеет существенное значение при определении резидентства организации. В связи с этим, важно определить понятие иностранной организации в налогово-правовых целях.

Под иностранными организациями российское законодательство понимает иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, гражданская правоспособность которых определяется в соответствии с законодательством государств, в которых они учреждены.

Особенность налогового статуса иностранных юридических лиц заключается в том, что полномочия государства по взиманию с них налогов регулируются международными налоговыми соглашениями с рядом стран. В национальном законодательстве также существуют специальные нормы, регулирующие особенности исчисления и порядка уплаты налогов, а возможные меры по налоговому контролю и по взысканию налоговых платежей ограничены территорией России и компетенцией налоговых органов.

Действующие международные налоговые соглашения (об избежании двойного налогообложения) определяют только правила разграничения прав каждого из государств по налогообложению организаций одного государства, имеющих объект налогообложения в другом государстве, однако методы реализации этих положений: порядок исчисления, уплаты налога, взыскания сумм налогов, не уплаченных в установленные сроки, и привлечения к ответственности за допущенные налогоплательщиком нарушения - устанавливают внутригосударственные нормы налогового права.

Исследователи налогово-правового статуса организации подразделяют его в зависимости от места создания организации на налогово-правовой статус российской организации и налогово-правовой статус иностранной организации. В зависимости от функции, которую призвана выполнять организация в налоговых правоотношениях, выделяются налогово-правовой статус организации - налогоплательщика, налогово-правовой статус

организации налогового агента и налогово-правовой статус организации - источника информации для налоговых органов. В конкретных налоговых правоотношениях организация приобретает индивидуальный налогово-правовой статус¹³.

Тем не менее, в правовом регулировании налоговых отношений определяющей характеристикой для выделения субъекта, исполняющего обязанность по уплате налога является объект налогообложения. При этом нормы налогового права как подотрасли финансового, публичного права имеют приоритет в применении перед нормами гражданского права. В этой связи особое значение приобретает понятие «налогоплательщик», данное в налоговом законодательстве применительно к иностранной организации. В целях же определения налогоплательщика Налоговый кодекс Российской Федерации включает в понятие организации только филиалы и представительства как наиболее организационно оформленные субъекты, способные выступать в гражданских отношениях от имени компании. Кроме того, через филиал или представительство иностранная компания в наибольшей степени присутствует в России, что создает для нее определенные правовые последствия в налоговой сфере. Передавая часть своих полномочий такому подразделению и наделяя его имуществом, иностранная компания становится самостоятельным российским налогоплательщиком, имеющим место нахождения на территории России.

Российские юридические лица в соответствии с гражданским законодательством так же имеют филиалы и представительства, однако филиал или представительство российского юридического лица не является самостоятельным участником налоговых правоотношений. В отличие от российских юридических лиц иностранное юридическое лицо может иметь на территории России только местонахождение его обособленного подразделения, так как это лицо уже существует, оно создано и зарегистрировано в соответствии с иностранным законодательством по основному месту его нахождения – за рубежом. В связи с наличием филиала, представительства как отделения, наделенного юридическим лицом существенными полномочиями, понятие «налогоплательщик» применительно к

¹² Мелешенко И. П. Применение принципов резидентства и источника дохода к налогообложению электронной коммерции // Юрист. 2007. №10. СПС «Консультант Плюс».

¹³ Сергиенко Р. А. Организация как субъект налогового права // Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. Воронеж. 2003.

иностранной организации существенно отличается от признания статуса налогоплательщика за российским юридическим лицом.

Для целей налогообложения понятие «иностранная организация» включает в себя как иностранные юридические лица, созданные с законодательством соответствующего иностранного государства, так и его обособленные подразделения, созданные на территории Российской Федерации. Филиалы и представительства иностранной организации не могут рассматриваться как отдельные субъекты с разной правоспособностью аналогично нормам гражданского права. Налогоплательщик – «иностранная организация» един и не разделяется налоговым законодательством для целей налоговых отношения на головной офис и подразделение¹⁴. Таким образом, иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации, приобретают в целях налогообложения статус иностранной организации и признаются налогоплательщиками.

В зависимости от продолжительности своей деятельности в течение одного календарного года иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации подразделяются на две группы:

1) иностранные организации, обособленные подразделения которых действуют на территории России более 30 календарных дней в году (непрерывно или в совокупности). Эти иностранные организации должны встать на учет в российских налоговых органах (с присвоением ИНН и выдачей соответствующего свидетельства);

2) остальные иностранные организации, состоящие на налоговом учете на основе уведомлений в Российской Федерации¹⁵.

Однако факт постановки иностранной организации на налоговый учет не связан с ее налоговы-

ми обязательствами. Иностранные организации обязаны встать на учет в налоговом органе независимо от наличия обстоятельств, с которыми законодательство Российской Федерации о налогах и сборах и международные договоры Российской Федерации связывают возникновение налогового обязательства.

Постановку на налоговый учет иностранных организаций можно назвать не только обязанностью, но и субъективным правом иностранной организации. Правильно отмечают некоторые авторы, что, во-первых, указанное субъективное право служит интересам налогоплательщика - иностранной организации, поскольку согласно статье 171 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщик - иностранное лицо имеет право на получение вычета по налогу на добавленную стоимость только при условии постановки его на учет в российских налоговых органах. Во-вторых, это право обеспечено обязанностью налогового органа осуществить соответствующий учет (статья 32 Налогового кодекса Российской Федерации), а также возможностью судебной защиты в случае невыполнения налоговым органом указанной обязанности¹⁶.

В отношении прибыли (доходов) нерезидентов-юридических лиц режим налогообложения государств установлен в зависимости от степени присутствия и характера деятельности иностранной компании.

Как справедливо отмечается в информационно-аналитическом обзоре исполнительного комитета Содружества независимых государств «О практике применения соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонений от уплаты налогов в государствах – участниках СНГ»¹⁷ в национальном законодательстве каждого из государств – участников СНГ, регулирующем вопрос налогообложения прибыли (дохода), содержится положение, устанавливающее, что определение налогово-правового статуса иностранного юридического лица требует соответствующей квалификации обстоятельств, указывающих на связь между степенью присутствия нерезидента в стране и полученными в результате такого присутствия прибылями (доходами). В частности, режим налого-

¹⁴ Денисаев М. А. Налоговая правосубъектность иностранного юридического лица // Финансовое право. 2003. №1. С. 24.

¹⁵ Приказ МНС РФ от 07.04.2000 №АП-3-06/124 «Об утверждении положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.06.2000 N 2258) // СПС «Консультант Плюс».

¹⁶ Варийчук Е. К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // Финансовое право. 2009. №8. С. 22 - 26.

¹⁷ cis.minsk.by

обложения зависит от того, является ли присутствие нерезидента «активным» (т.е. связано ли получение им дохода с осуществлением на территории этого государства полностью или частично деятельности, направленной на получение прибыли) либо не является таковым (получение «пассивных» доходов из источников без какой-либо деловой (производственной, торговой и т.п.) активности). Причем применительно к «активному» присутствию нерезидента (т.е. в случаях, когда источником прибыли является его предпринимательская деятельность на территории государства – участника СНГ) национальное законодательство ни одного из государств – участников СНГ не придает юридического значения тому, в каком государстве, а именно в государстве – участнике СНГ или же за его пределами, находится лицо, выплачивающее нерезиденту доход, в результате которого у него образуется прибыль («чистый» доход).

Для определения активного характера деятельности нерезидента национальное законодательство всех государств – участников СНГ использует понятие «постоянное представительство (учреждение)», которое позиционируется через постоянное место деятельности (офис, стройплощадка, место выполнения работ и т.п.), существующее с определенной постоянностью, через которое осуществляется предпринимательская деятельность нерезидента. Установление наличия постоянного представительства нерезидента обуславливает право государства, в котором осуществляется предпринимательская деятельность нерезидента, на налогообложение его прибыли от такой деятельности.

В целях определения налоговых обязательств иностранной организации ключевое значение имеет происхождение источника дохода иностранной организации, а также осуществление иностранной организацией деятельности в России через постоянное представительство.

Термин «постоянное представительство» существует для определения обязательств по налогу на прибыль и широко применяется в международном налоговом праве. Это понятие применяется исключительно при определении налогового статуса иностранного юридического лица и не может рассматриваться в качестве организационно-правовой формы его деятельности. В связи с этим, следует различать термин «постоянное представительство» юридического лица, используемый исключительно в налогово-правовых целях от термина «представи-

тельство», используемого в гражданском праве. В Методических рекомендациях налоговым органам¹⁸ справедливо отмечено, что понятие «постоянное представительство» имеет не организационно-правовое значение, а значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации, с которым связывается возникновение обязанности иностранной организации уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации.

В международном праве постоянное представительство иностранного юридического лица определяется иначе, чем в российском налоговом законодательстве. Так, согласно Модельной конвенции¹⁹ под постоянным представительством понимается фиксированное место деятельности, через которое предприятие полностью или частично ведет свою деятельность, включая место управления, филиал, контору, фабрику, завод, шахту, буровую установку, причал или другое место добычи природных ископаемых, строительную площадку, строительный или сборный объект, а также зависимые агенты.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации под постоянным представительством иностранного юридического лица понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с: использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, монтажу, установке, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятель-

¹⁸ Приказ МНС РФ от 28.03.2003 №БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // СПС «Консультант Плюс».

¹⁹ Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал // Финансовое право зарубежных стран: Исследования, рефераты, законодательные акты / Под ред. А. Н. Козырина. М., 2005. С. 215.

ности, за исключением предусмотренной пунктом 4 статьи 306 Налогового кодекса Российской Федерации. Таким образом, можно констатировать, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит полноценного определения «постоянное представительство». Вместо этого предложен примерный перечень видов деятельности, образующих постоянное представительство, без выделения признаков данной категории. В связи с этим, представляется целесообразным определить признаки постоянного представительства.

Постоянное представительство иностранного юридического лица считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом деятельность по созданию отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Факт осуществления иностранным юридическим лицом на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию постоянного представительства.

Арбитражные суды Российской Федерации в судебных актах отмечают, что обязанность иностранной организации по уплате налога на прибыль и налога на имущество на территории Российской Федерации возникает только в случае, если эта организация осуществляет свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство²⁰.

Для возникновения постоянного представительства иностранного юридического лица необходимо соблюдение следующих обязательных условий: 1) создание его исключительно для осуществления предпринимательской деятельности; 2) место его деятельности должно находиться на территории Российской Федерации; 3) его деятельность не должна носить временный характер.

Так, например, в соответствии со статьей 5 Соглашения от 2 октября 1995 года между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Хорватия об избежании двойного налогообложения в отношении нало-

гов на доходы и имущество²¹ термин «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется предпринимательская деятельность предприятия, и, в частности, включает: место управления, отделение, контору, фабрику, мастерскую и шахту, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов. Выражение «постоянное представительство» также включает строительную площадку или строительный, сборочный или монтажный объект, или связанную с ними надзорную деятельность, или оказание услуг, включая услуги предприятия одного Договаривающегося государства, осуществляемые через работников или через иной наемный персонал в другом Договаривающемся государстве, связанную с такой строительной площадкой или строительным, сборочным или монтажным объектом, или надзорной деятельностью, только если они существуют в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Таким образом, в указанном Соглашении об избежании двойного налогообложения определены конкретные сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не будет приводить к образованию постоянного представительства и, следовательно, при превышении срока работ, указанного в Соглашении, осуществление этой деятельности иностранной организацией с постоянным местопребыванием в стране, с которой у России существует Соглашение, образует постоянное представительство.

Согласно позиции Высшего Арбитражного суда Российской Федерации в соответствии с договорами России с иностранными государствами об устранении двойного налогообложения иностранные фирмы уплачивают налоги с юридических лиц в Российской Федерации, на которые распространяется действие указанных договоров, если они имеют представительство или работающий определенное время объект на территории Российской Федерации и не освобождены от налогообложения компетентными органами Российской Федерации²².

²⁰ См., например: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24 ноября 2003 года по делу КА-А40/9307-03.

²¹ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Хорватия от 02.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // СПС «Консультант Плюс».

²² Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 25.12.1996 N 10 «Обзор практики разрешения споров по

При рассмотрении критериев определения деятельности, осуществляемой через постоянное представительство, некоторые авторы выделяют обязательные и факультативные признаки, присущие постоянному представительству иностранного юридического лица²³. К обязательным признакам относятся признаки, без которых деятельность иностранного предприятия не является осуществляемой через постоянное представительство. Факультативные признаки присущи лишь ограниченному числу представительств и не влияют на квалификацию деятельности. Называются такие условия определения постоянного представительства как «место» деятельности, такое место должно быть «фиксированным», необходимо наличие «руководящего звена персонала», осуществление «деятельности», которая должна быть постоянной.

Так, например, Е. Я. Сорокина к критериям определения постоянного представительства иностранного юридического лица на территории России относит: осуществление деятельности на фиксированном постоянном месте на территории России; осуществление деятельности на постоянном месте в течение определенного времени; осуществление определенных видов деятельности²⁴.

По сложившейся традиции принято различать несколько основных видов постоянного представительства²⁵. Как правило, выделяют постоянное представительство основного вида и постоянное представительство агентского (представительского) вида – зависимого агента. Данная классификация основана на субъектном составе. В первом случае иностранное лицо самостоятельно ведет на территории государства деятельность через создаваемые им специально для этого структуры (филиал, представительство и тому подобное). Во втором случае такая деятельность осуществляется

через агента, то есть лицо, находящееся в данном государстве и наделенное определенным статусом и (или) полномочиями.

Постоянное представительство агентского типа представляет собой конструкцию, в соответствии с которой иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет деятельность через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

Под постоянным представительством иностранной организации следует понимать регулярную предпринимательскую деятельность иностранной организации на территории Российской Федерации, осуществляемую самостоятельно посредством фиксированного постоянного места в течение определенного периода времени или осуществляемую через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент), квалифицируемую как таковую исключительно в целях налогообложения, являющуюся условием возникновения налогового обязательства налогового должника – субъекта иностранного права перед налоговым кредитором – Российской Федерацией.

Таким образом, следует констатировать, что избежание международного двойного налогообложения в отношении субъектов иностранного права во многом зависит от пределов налоговой юрисдикции государства, а, следовательно, от налогово-правового статуса таких субъектов. Если лицо признается налогоплательщиком в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации, то на него распространяется налоговая юрисдикция России, и, соответственно, и общие положения об избежании двойного налогообложения. В частности, внутригосударственный режим методов устранения двойного налогообложения, установленный в отношении налогоплательщиков физических лиц и организаций.

делам с участием иностранных лиц» // СПС «Консультант Плюс».

²³ Кулешов А. В. Специфика деятельности иностранных юридических лиц через постоянное представительство // Юридический мир. 2002. №4. С. 69-73.

²⁴ Сорокина Е. Я. Международно-правовые аспекты сотрудничества государств в области налогообложения. Диссертация на соискание ученой степени к.ю.н. М. 2000. С. 120.

²⁵ Нарезный В. Постоянное представительство иностранной организации в Российском налоговом законодательстве // Финансовая газета. 2003. №4, 6, 7. СПС «Консультант Плюс».

Библиография:

1. Варийчук Е. К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // Финансовое право. 2009. №8.
2. Денисаев М. А. Налоговая правосубъектность иностранного юридического лица // Финансовое право. 2003. №1.
3. Кантор Н. Е., Кантор П. Ю. Комментарий к Закону Российской Федерации “О праве граждан Российской Федерации на свободу передвижения, выбор места пребывания и места жительства в пределах Российской Федерации” (постатейный). М.: Юстицинформ, 2004.
4. Костикова Е. А. Правовой статус налогоплательщиков-организаций. Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. Саратов. 2001. С
5. Кулешов А. В. Специфика деятельности иностранных юридических лиц через постоянное представительство // Юридический мир. 2002. №4.
6. Кучеров И. И. Международное налоговое право. М.: ЮрИнфоР, 2007.
7. Мелешенко И. П. Применение принципов резидентства и источника дохода к налогообложению электронной коммерции // Юрист. 2007. №10. СПС «Консультант Плюс».
8. Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал // Финансовое право зарубежных стран: Исследования, рефераты, законодательные акты / Под ред. А. Н. Козырина. М., 2005.
9. Нарезный В. Постоянное представительство иностранной организации в Российском налоговом законодательстве // Финансовая газета. 2003. №4, 6, 7. СПС «Консультант Плюс».
10. Пепеляев С. Г. Налоговое резидентство физических лиц // Ваш налоговый адвокат. 2001. №1. СПС «Консультант плюс».
11. Саркисов А. К. Понятие налогоплательщика - физического лица в российском и европейском праве // Административное и муниципальное право. 2009. №11.
12. Сергиенко Р. А. Организация как субъект налогового права // Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. Воронеж. 2003.
13. Сорокина Е. Я. Международно-правовые аспекты сотрудничества государств в области налогообложения. Диссертация на соискание ученой степени к.ю.н. М. 2000.
14. Удальцова Н. Г., Аверченко Н. Н. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц по сделкам, заключенным брокером // Право и экономика. 2010. №1. СПС «Консультант Плюс».
15. Шахмаматьев А. А. Резидентство в правовом регулировании налогообложения физических лиц в Российской Федерации // Современное право. 2008. №9. СПС «Консультант Плюс».
16. cis.minsk.by

References (transliteration):

1. Varijchuk E. K. K voprosu o sootnoshenii sub#ektivnyh prav i zakonnyh interesov v nalogovom prave // Finansovoe pravo. 2009. №8.
2. Denisaev M. A. Nalogovaja pravosub#ektnost' inostrannogo juridicheskogo lica // Finansovoe pravo. 2003. №1.
3. Kantor N. E., Kantor P. Ju. Kommentarij k Zakonu Rossijskoj Federacii "O prave grazhdan Rossijskoj Federacii na svobodu peredvizhenija, vybor mesta prebyvanija i mesta zhitel'stva v predelah Rossijskoj Federacii" (postatejnyj). M.: Justicinform, 2004.
4. Kostikova E. A. Pravovoj status nalogoplatel'nikov-organizacij. Avtoreferat dissertacii na soiskanie uchenoj stepeni k.ju.n. Saratov. 2001. S
5. Kuleshov A. V. Specifika dejatel'nosti inostrannyh juridicheskikh lic cherez postojannoe predstavitel'stvo // Juridicheskij mir. 2002. №4.
6. Kucherov I. I. Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo. M.: JurInfoR, 2007.
7. Meleshenko I. P. Primenenie principov rezidentstva i istochnika dohoda k nalogooblozheniju jelektronnoj kommercii // Jurist. 2007. №10. SPS «Konsul'tant Pljus».
8. Model'naja konvencija OJeSR v otnoshenii nalogov na dohody i kapital // Finansovoe pravo zarubezhnyh stran: Issledovanija, referaty, zakonodatel'nye akty / Pod red. A. N. Kozyrina. M., 2005.
9. Narezhnij V. Postojannoe predstavitel'stvo inostrannoj organizacii v Rossijskom nalogovom zakonodatel'stve // Finansovaja gazeta. 2003. №4, 6, 7. SPS «Konsul'tant Pljus».
10. Pepeljaev S. G. Nalogovoe rezidentstvo fizicheskikh lic // Vash nalogovyj advokat. 2001. №1. SPS «Konsul'tant pljus».
11. Sarkisov A. K. Ponjatie nalogoplatel'nika - fizicheskogo lica v rossijskom i evropejskom prave // Administrativnoe i municipal'noe pravo. 2009. №11.
12. Sergienko R. A. Organizacija kak sub#ekt nalogovogo prava // Avtoreferat dissertacii na soiskanie uchenoj stepeni k.ju.n. Voronezh. 2003.
13. Sorokina E. Ja. Mezhdunarodno-pravoye aspekty sotrudnichestva gosudarstv v oblasti nalogooblozhenija. Dissertacija na soiskanie uchenoj stepeni k.ju.n. M. 2000.
14. Udal'cova N. G., Averchenko N. N. Osobennosti uplaty naloga na dohody fizicheskikh lic po sdelkam, zakljuchennym brokerom // Pravo i jekonomika. 2010. №1. SPS «Konsul'tant Pljus».
15. Shahmamet'ev A. A. Rezidentstvo v pravovom regulirovanii nalogooblozhenija fizicheskikh lic v Rossijskoj Federacii // Sovremennoe pravo. 2008. №9. SPS «Konsul'tant Pljus».
16. cis.minsk.by