

НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ¹

© 2009 г. А. А. Шахмаметьев²

В настоящее время государство, обладающее свободным рыночным хозяйством и учитывающее международные экономические факторы, по необходимости вынуждено использовать дифференцированный подход к различным категориям налогоплательщиков и возникающим у них объектам налогообложения. Очень упрощенно в основе такого подхода лежит разграничение по принципу “свой (национальный) – чужой (иностраный)”. В современной системе правового регулирования налогообложения применение данного принципа находит выражение в использовании достаточно сложного юридического инструментария при выделении двух групп налогоплательщиков – резидентов и нерезидентов, а также установлении правил и критериев налогообложения различных объектов в зависимости от характера их “территориальной” локализации в налоговой юрисдикции государства³.

В контексте изучения правовых проблем признания за юридическим лицом статуса резидента (нерезидента) и оснований дифференциации налоговых обязательств налогоплательщиков в зависимости от их “принадлежности” к налоговым юрисдикциям представляется целесообразным ввести в понятийный аппарат исследования общую категорию “резидентство”. В данном случае категория рассматривается не в узком понимании как фиксация факта признания за определенным лицом статуса резидента, а в более широком значении, т.е. в качестве концептуальной основы правового статуса (дифференциации) различных групп юридических лиц (налогоплательщиков) и объема их обязательств, исходя из наличия (отсутствия) у таких лиц связей с данным государством (налоговой юрисдикции).

Введение категории “резидентство” в правовое регулирование налогов непосредственно связано

с проблемой расширения субъектного состава налогоплательщиков и их статуса вследствие имеющихся у них отношений с одной или несколькими налоговыми юрисдикциями. Такое усложнение состава налогоплательщиков стало закономерным результатом увеличения трансграничного экономического обмена. Государства не могли не использовать налоговый фактор как для обеспечения своих интересов фискальными инструментами, так и для поиска дополнительных источников пополнения своих бюджетов. Это обусловило усложнение механизма правового регулирования налогообложения, детализацию структуры состава налогоплательщиков, установление их различных категорий в зависимости от характера и условий связи с налоговой юрисдикцией.

В налоговом законодательстве резидентство обычно не находит четкой дефиниции. Сформулировать определение можно, обратившись непосредственно к связанным с рассматриваемой категорией понятиям “резидент” и “нерезидент” (либо иным аналогичным), которые, как правило, определяются либо через перечисление входящих в их состав субъектов, либо через набор критериев (признаков), служащих основанием для отбора. Национальное налоговое законодательство, учитывая особенности правовой системы, может использовать в своем категориальном аппарате иные, эквивалентные по своему содержанию понятия. Например, в современном российском законодательстве о налогах и сборах используется понятие “резидент” в регулировании налога на доходы физических лиц, а также при определении налогового статуса резидентов особых экономических зон. В отношении юридических лиц, резидентов и нерезидентов, применяются соответственно понятия “российская организация” и “иностранная организация”.

При анализе резидентства юридических лиц обращает на себя внимание одна из особенностей категориального аппарата налогового права, которая выражается в узкоспециальной налоговой направленности содержания значительного числа составляющих его понятий. Понятия и нормы, являющиеся основополагающими в одних областях права и без каких-либо уточнений и изменений применяющиеся во многих других его сферах, не “находят” себя в налоговом праве: последнее вынуждено в

¹ Работа выполнена при информационной поддержке справочной правовой системы “КонсультантПлюс”. Если специально не указано иное, в статье использованы электронные версии документов и материалов из указанной системы.

² Доцент Государственного университета – Высшая школа экономики, кандидат юридических наук.

³ Подробнее см., например: Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. М., 2007. С. 122–153; Кучеров И.И. Международное налоговое право (Академический курс). М., 2007. С. 98–132.

значительной степени вырабатывать свои категории и принципы⁴.

В правовом регулировании резидентства и определении статуса резидентов достаточно широко используются устойчивые категории гражданского и иных отраслей права, но в рамках налоговых норм они приобретают иное значение. В таком новом значении данные понятия и входят в правовой механизм регулирования властных отношений, связанных с налогообложением. Конституционный Суд РФ, отмечая в своих правовых позициях специальное значение и узкоотраслевую направленность таких понятий, в определении № 116-О от 6 июня 2002 г., в частности, отметил, что данные в ст. 11 Налогового кодекса РФ определения имеют специально-терминологическое значение, а нормы-дефиниции предназначены для применения исключительно в целях налогообложения.

Место получения (источника) дохода в настоящее время также занимает важное место в регулировании налогообложения международной экономической деятельности и взаимодействии налоговых юрисдикций. Включение данной категории в налогово-правовой механизм позволило сформулировать соответствующий принцип – налогообложение источника дохода. Согласно данному принципу все доходы (объекты налогообложения), полученные (возникшие) из находящихся на территории данного государства источников, подлежат налогообложению в этом государстве.

Резидентство не является единственным инструментом, служащим для установления связи лиц с налоговой юрисдикцией того или иного государства. В этих целях также применяется категория “налоговый домициль”⁵. Данная категория не получила широкого распространения и не имеет общепринятого определения содержания. Тем не менее, в настоящее время домициль (налоговый домициль) в некоторых странах (например, в Великобритании и Швейцарии) находит применение в правовом механизме налогообложения международной деятельности и используется для определения “приписки” к определенной налоговой юрисдикции не только физических, но и юридических лиц.

Юридические лица обладают признаком правовой принадлежности к определенной стране,

выражаемым через категорию “домициль”, которая обычно означает место расположения органов управления, деятельности или место регистрации юридического лица. В соответствии со ст. 22 Кодекса международного частного права “Понятие, приобретение, утрата и восстановление общего или специального домициля физических или юридических лиц определяются территориальным законом”⁶. В определенных случаях категория “налоговый домициль”, понимаемая как основное место ведения бизнеса, центр управления и координации деятельности юридического лица, признаваемого налоговым резидентом двух (или более) государств, помогает решить проблему выбора налоговой юрисдикции, в условиях которой данное лицо будет нести основной объем налоговых обязательств. Возможности такого применения рассматриваемой категории достаточно ограничены ввиду различного ее понимания, сложившегося на уровне национальных законодательств. Например, в Швейцарии компании, созданные в соответствии с ее законодательством, рассматриваются как домицилированные на территории этой страны. Однако, если фактическое место управления и контроля за деятельностью такой компании будет находиться в Великобритании, то у нее в соответствии с английским правом может возникнуть налоговый домициль и в этом государстве (в Великобритании)⁷.

Резидентство, являясь одним из наиболее распространенных оснований разделения субъектов налогообложения, позволяет выделить в их составе две основные группы – резидентов и нерезидентов. В данном качестве теоретическая конструкция резидентства, строясь обычно на необходимости формализации правил выделения одной группы (как правило, резидентов), позволяет относить иных лиц, не прошедших теста на резидентство, к нерезидентам (т.е. остаточному принципу: кто не является резидентом, признается нерезидентом). Такой подход применяется и в международных соглашениях: в них обычно определяются категории лиц, которые считаются резидентами. Например, в Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал (далее – Модельная конвенция ОЭСР⁸) установлено: «Для целей настоящей Конвенции термин “резидент договаривающегося государства”

⁴ Подробнее см.: *Кашин В.А.* Налоговые соглашения России. М., 1998. С. 27.

⁵ А.И. Погорлецкий, рассматривая налоговый домициль как место постоянного пребывания (проживания) физического лица-налогоплательщика с учетом намерения создать и иметь домициль именно в данной юрисдикции, отметил, что домициль происходит из английской правовой системы, и его интерпретация в странах, отличных от англосаксонского права, достаточно затруднительна (подробнее см.: *Погорлецкий А.И.* Международное налогообложение. Учебник. СПб., 2006. С. 113).

⁶ Кодекс международного частного права (Кодекс Бустаманте 1928 г.). Принят в Гаване 20 февраля 1928 г.

⁷ Подробнее см.: *Погорлецкий А.И.* Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб., 2005. С. 120.

⁸ Текст данной Модельной конвенции ОЭСР см.: Модальная 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.

означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит в нем налогообложению в связи со своим domicilio, постоянным местопребыванием, местонахождением центра управления или любого другого аналогичного критерия, а также включает это государство и любое политико-территориальное образование или органы местного самоуправления этого государства» (ст. 4).

Правила установления резидентства, естественно, различаются в зависимости от того, применимы они к физическим или юридическим лицам. Однако они имеют и некоторые единые черты. Во-первых, порядок признания резидентства устанавливается непосредственно национальным законодательством каждого государства. Статья 3 Модельной конвенции ОЭСР для определения понятия резидента отсылает к национальному законодательству стран, являющихся участниками двухсторонних договоров, которые основаны на данной Конвенции. Соответственно и эти двухсторонние договоры содержат аналогичные положения. Например, Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Французской Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество от 26 октября 1996 г. (далее – Конвенция между Россией и Францией об избежании двойного налогообложения) предусматривает: «Для целей настоящей Конвенции выражение “резидент договаривающегося государства” означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит налогообложению в нем на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места регистрации, местонахождения руководящего органа или любого другого критерия аналогичного характера. Однако это выражение не включает лиц, подлежащих налогообложению в этом государстве только в отношении доходов из источников в этом государстве или в отношении находящегося в нем имущества» (п. 1 ст. 4). Во-вторых, возможность закрепления в национальных правовых системах различных оснований резидентства создает условия признания одного и того же лица налоговым резидентством двух и более государств. Это приводит к проблеме двойного (многократного) резидентства, наиболее эффективным решением которой является ее урегулирование в международных соглашениях посредством специальных правил и согласительных процедур.

Для определения резидентства юридических лиц наибольшее распространение в настоящее время получили следующие основания:

– место регистрации юридического лица; данное место определяется по факту инкорпорации (создания) юридического лица в соответствии с

национальным законодательством и его официальной регистрации (внесения в реестр организаций, выдачи свидетельства о регистрации уполномоченным органом и т.д.) на территории юрисдикции определенного государства;

– нахождение на территории юрисдикции данного государства органов управления и контроля юридического лица.

Некоторые страны используют комбинирование данных критериев (например, Великобритания и Германия признают своим налоговым резидентом юридическое лицо, инкорпорированное на их территории в установленном порядке или имеющее в ее пределах органы управления⁹) либо, применяя более широкие основания, рассматривают в качестве своих резидентов всех юридических лиц, осуществляющих на их налоговой территории коммерческую деятельность или имеющих на ней свои основные источники доходов (например, Гонконг)¹⁰.

Российское налоговое законодательство определяет резидентство юридических лиц на основании факта их регистрации. НК РФ не использует применительно к юридическим лицам термины “резидент” и “нерезидент”. В качестве примерного эквивалента последнего можно рассматривать введенное НК РФ понятие “иностранная организация” (ст. 11 НК РФ), которое включает:

– иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;

– международные организации;

– филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Главным фактором включения в налоговые отношения субъектов, которые не обладают гражданско-правовой самостоятельностью, но на которых возлагаются определенные налоговые обязанности, соответствующие (полностью либо частично) статусу юридического лица – налогового резидента, выступают географические, организационные и коммерческие условия осуществления международной экономической деятельности. Такая деятельность может осуществляться на территории другого государства посредством:

1) юридического лица, созданного по его законам и на его территории иностранной организацией и принадлежащего последней;

⁹ См.: *Махров А.В.* Налоговая система Великобритании // Все о налогах. 2004. № 9. Электронная версия. Справочная правовая система “КонсультантПлюс”.

¹⁰ Подробнее см.: *Погорлецкий А.И.* Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. С. 118–119.

2) филиала или иного обособленного структурного подразделения иностранной организации, которое может представлять интересы и выполнять функции последней на территории другого государства в порядке и на условиях, установленных гражданско-правовыми (частно-правовыми) нормами;

3) поверенных (агентов), а также самостоятельно, без создания представительства, путем совершения сделок, связанных с предпринимательской деятельностью.

В первом случае резидентство такой дочерней компании иностранной организации будет определяться по общим правилами, действующим применительно к юридическим лицам, созданным (инкорпорированным) на территории зарубежного государства. При осуществлении нерезидентом (иностранной организацией) деятельности в данном государстве через обособленное подразделение, агента и самостоятельно вопрос определения резидентства, т.е. установления налоговых обязательств данной организации и порядка их исполнения в этой стране, усложняется и может быть решен с определенными оговорками и уточнениями. *Во-первых*, в целях поиска решения указанного вопроса в некоторых случаях необходимо обращаться к нормам не только налогового, но и гражданского законодательства. *Во-вторых*, указанные формы “присутствия” иностранной организации не приводят к созданию хозяйствующего субъекта, являющегося независимым и обладающего самостоятельной гражданской правоспособностью. *В-третьих*, налоговый статус структурных подразделений, представителей иностранных лиц (объема их налоговых обязательств на территории нахождения) детерминирован их производным характером, зависимостью от головного офиса, ограниченной свободой деятельности (как территориально, так и юридически). Более значимым для установления налогового статуса таких представительств является сам факт их создания и признания осуществления ими деятельности в пределах налоговой юрисдикции определенного государства. Исключительно налоговым законодательством устанавливаются правила выяснения данных фактов и объема налоговых обязательств вследствие такой констатации “налогооблагаемого присутствия” иностранной организации.

В российском законодательстве статус и условия налогообложения постоянного представительства иностранных лиц на территории России регулируются преимущественно в рамках правил уплаты налога на прибыль организаций. При этом под таким представительством понимаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агенство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности ино-

странный организации, через которое она регулярно осуществляет на российской территории указанные в НК РФ виды предпринимательской деятельности, в частности пользование недрами и другими природными ресурсами, проведение работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажа товаров с расположенных на российской территории и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов и др. (п. 2 ст. 306 НК РФ). Данное определение, безусловно, не дает исчерпывающего перечня ситуаций, когда иностранная организация может считаться постоянным представительством. В нем установлены лишь наиболее существенные признаки, позволяющие квалифицировать деятельность иностранной организации в указанном качестве.

Одновременно с этим в НК РФ (п. 4 ст. 306) указаны примерные виды подготовительного и вспомогательного характера, реализация которых на российской территории иностранной организацией не создает для нее постоянного представительства (использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации или поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров данной организацией и др.). В НК РФ также специально указано (п. 5–8 ст. 306 НК РФ), что факт осуществления деятельности иностранной организацией на территории России в виде приобретения ценных бумаг и иного имущества, заключения договора простого товарищества, предоставления персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации, осуществления операций по ввозу на российскую территорию и вывозу за ее пределы товаров сам по себе не может быть достаточным для признания создания постоянного представительства. Для этого необходимо наличие в такой деятельности установленных налоговым законодательством признаков, которые приведены выше.

Помимо самостоятельной деятельности иностранного лица на территории другой страны, т.е. когда оно само через свой филиал или иное обособленное подразделение совершает операции на данной территории, к признанию наличия постоянного представительства может привести деятельность иностранной организации через третьих лиц. В налоговом праве последние обычно обозначаются термином “агенты”. Различают два основных типа таких агентов – зависимые и независимые. Согласно НК РФ зависимым агентом признается лицо, которое на основании заключенного с иностранной организацией договора представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на ее территории от имени этой организации, получило от нее и регулярно использует полномочия на заключение контрактов

или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая правовые последствия именно для данной иностранной организации. Последняя рассматривается как имеющая постоянное представительство при осуществлении деятельности через зависимого агента, если эта деятельность отвечает установленным признакам такого представительства (абз. 1 п. 9 ст. 306 НК РФ). Независимым агентом иностранной организации считается лицо, действующее в рамках основной (обычной) деятельности (в качестве брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг), через которое она может осуществлять деятельность на российской территории, и эта деятельность не будет приводить к образованию постоянного представительства (абз. 2 п. 9 ст. 306 НК РФ).

Постоянное представительство не влияет на резидентство создавшего его лица: последнее при наличии такого представительства не становится из-за данного факта резидентом государства, где расположено это представительство. Исключением является ситуация, при которой факт ведения деятельности иностранной организацией рассматривается в данном государстве достаточным основанием для признания налоговым резидентом лица, осуществляющего на его территории эту деятельность.

Вследствие деятельности через постоянное представительство на территории России у иностранной организации помимо собственно уплаты налогов по выполнению требований российского законодательства возникают обязанности в части ведения бухгалтерского и налогового учета¹¹, налогового контроля, прежде всего предусматривающие необходимость постановки на налоговый учет. В соответствии с установленным порядком, если иностранная организация осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то она обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с даты ее начала¹² (с присвоением идентификационного номера налогоплательщика (ИНН) и указанием кода причины постановки на учет – КПП).

¹¹ Обязанность по ведению бухгалтерского и налогового учета установлена, соответственно, Федеральным законом “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. (ст. 4) и НК РФ (прежде всего это касается представления налоговых деклараций по видам налогов и иных документов, необходимых для налогового контроля).

¹² См.: пункт 2.1.1. Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденного приказом МНС России “Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций” от 7 апреля 2000 г.

Принимая во внимание приведенные выше характеристики содержания категории “постоянное представительство иностранной организации”, нельзя не отметить, что различные формы присутствия данной организации на территории зарубежного государства не предусматривают отношений взаимосвязи и иерархии между ними. Тем не менее, эти формы имеют различия, которые проявляются в налоговой сфере. Постоянное представительство используется как общее обозначение в налоговых целях факта “присутствия” иностранного лица на территории другой страны. В данном качестве эта категория имеет следующие основные значения. Во-первых, она служит для обозначения обособленных организационно-правовых форм деятельности иностранного юридического лица через свое подразделение, специально предварительно созданное в соответствии с законодательством, корпоративными правилами и наделенное необходимыми полномочиями. В качестве таких организационно-правовых форм по российскому законодательству выступают представительства и филиалы. Во-вторых, постоянное представительство используется в налоговом регулировании для обозначения места осуществления иностранным лицом на территории другого государства деятельности самостоятельно (через свое подразделение сотрудников) без придания ему организационно-правовой формы и связанных с этим специальных процедур ее учреждения и регистрации. Например, в таком качестве могут выступать обособленные рабочие места, созданные нерезидентом на территории России для осуществления предпринимательской деятельности. В-третьих, постоянное представительство применяется для обозначения места деятельности нерезидента через третье лицо. Для признания в таком качестве используется набор критериев, при наличии которых констатируется постоянное присутствие с соответствующими налоговыми последствиями.

Основываясь на указанных особенностях деятельности нерезидента в зарубежной стране, можно предложить использовать для обозначения различных форм его представительства соответственно следующие термины:

- институциональное представительство (деятельность через филиалы и представительства);
- фактическое представительство (деятельность через иные обособленные подразделения);
- функциональное представительство (деятельность через зависимых агентов).

Условия признания, правила деятельности фактического и функционального представительства установлены для целей налогообложения и регулируются налоговым законодательством. Налогово-правовой статус филиалов и представительств более сложен. Причина заклю-

чается не только в том, что их деятельность регулируется нормами гражданского и налогового законодательства. Важным фактором, определяющим особенность правового положения филиалов и представительств нерезидентов на территории России, выступает положение, “приравнивающее” данную форму представительства иностранной организации к самой организации.

Порядок создания, деятельность и налогообложение филиалов и представительств иностранной организации за рубежом регулируются нормами внутреннего права государства, где они расположены, при этом решение о создании головного офиса, его деятельность также определяются правовыми нормами государства, где функционирует иностранное юридическое лицо. Поскольку оно осуществляет деятельность на территории России (в том числе через обособленные подразделения), такая деятельность и ее налогообложение регулируются нормами национального законодательства РФ и международных договоров с государством, где инкорпорировано это лицо.

В соответствии с ГК РФ представительством и филиалом признаются обособленные подразделения юридического лица, расположенные вне места его нахождения. При этом первое представляет интересы такого лица и осуществляет их защиту, а филиал осуществляет все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности (ст. 55 ГК РФ).

Вопрос о территориальных подразделениях иностранных лиц затрагивается в Федеральном законе № 160-ФЗ “Об иностранных инвестициях в Российской Федерации” от 9 июля 1999 г. Согласно п. 3 ст. 4 данного Закона филиал иностранного юридического лица, созданный на российской территории, выполняет часть или все функции, включая функции представительства, от имени создавшего его иностранного юридического лица при условии, что цели создания и деятельность данного лица головной организации имеют коммерческий характер и это лицо несет непосредственную имущественную ответственность по принятым им в связи с ведением указанной деятельности на территории Российской Федерации обязательствам. Вместе с тем п. 1 ст. 1 данного Закона предусмотрены государственные гарантии прав иностранных инвесторов при осуществлении ими инвестиций на территории Российской

Федерации. Однако правила налогообложения этим Законом не определяются¹³.

Правила, установленные ГК РФ, применяются к отношениям с участием иностранных юридических и физических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом (п. 1 ст. 2 ГК РФ). Кроме того, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством (п. 3 ст. 2 ГК РФ). Основания возникновения и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов относятся к предмету регулирования законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 1 НК РФ).

Предоставляя возможность иностранному лицу осуществлять на своей территории через обособленное подразделение (филиал, представительство) деятельность, государство вправе рассчитывать на уплату налогов с объектов, возникающих вследствие такой деятельности. В данном случае трудно не согласиться с мнением В.В. Витрянского и С.А. Герасименко о том, что определяющей характеристикой для выделения субъекта, исполняющего обязанность по уплате налога в правовом регулировании налоговых отношений, является именно объект. “Обязанность уплатить налог возникает у лица после появления у него соответствующего объекта, подлежащего налогообложению; для целей налогообложения те или иные аспекты, связанные с оформлением субъекта как юридического лица, не имеют того значения, какое они имеют для признания за соответствующим субъектом гражданской правоспособности”¹⁴.

Легальное основание возложения на филиалы и представительства налоговых обязательств заключается в следующем. Закрепленная Конституцией РФ (ст. 57) обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы получает “привязку” к субъектному составу, определенному в ст. 19 НК РФ: “Налогоплательщиками и пла-

¹³ См.: Определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Свердловэнерго” на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 3 статьи 4, статей 20 и 21 Федерального закона “Об иностранных инвестициях в Российской Федерации”» от 5 ноября 2004 г.

¹⁴ Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщики и Гражданский кодекс: арбитражно-судебная практика. М., 1995. С. 120. Стоит отметить, что в работах отечественных исследователей вопрос первичности статуса лица, оформленного государственной регистрацией, или объекта налогообложения остается дискуссионным (см. подробнее: Витрянский В.В., Герасименко С.А. Указ. соч. С. 11–13; Демин А.В. Налоговое право России. Учебн. пособие. М., 2003 г. Кустова М.В., Ногина О.А., Шелелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. Учебник. М., 2001. С. 73–74).

тельщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы". При этом понятие "организация" включает не только инкорпорированных за рубежом юридических лиц, но и их филиалы и представительства, созданные на российской территории (ст. 11 НК РФ). Интересно отметить, что филиалы и представительства российских организаций имеют "обычный" статус: они приравнены к иным обособленным подразделениям и могут исполнять обязанности данных организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений (ст. 19 НК РФ).

Анализируя правила создания иностранной организацией филиала или представительства на территории другого государства, можно отметить следующее. Во-первых, данные правила определяются не налоговым законодательством. Во-вторых, решение о создании своего обособленного подразделения в другой стране в виде филиала или представительства принимается иностранной организацией в соответствии с ее правоспособностью и регулируется территориальным законодательством. В-третьих, осуществление физических и юридических действий по реализации решения о создании филиала (представительства), его регистрация и деятельность регулируются правом страны местонахождения (в рассматриваемом случае – российским законодательством).

Таким образом, можно проследить в правовом содержании понятий "филиал" и "представительство" применительно к иностранным организациям некоторую двойственность. Она проявляется в следующем. Согласно общему правилу, закрепленному в п. 1 ст. 11 НК РФ, используемые в последнем институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации применяются в том направлении, какое они имеют в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом НК РФ не дает специальных, для налоговых целей, определений указанных понятий. Таким образом, в отношении терминов "филиал" и "представительство" действует названное правило (п. 1 ст. 11 НК РФ), и они должны определяться именно в том значении, в котором они используются в гражданском праве. Одновременно с этим НК РФ вносит и "иное" в содержание рассматриваемых понятий, но только применительно к случаю, когда речь идет о территориальных обособленных подразделениях иностранных юридических лиц. Для налоговых целей устанавливается, как уже отмечалось выше, что филиал и представительство иностранного юридического лица, созданные на территории России, "приравниваются" к самому юридическо-

му лицу и обозначаются общим термином "иностранная организация".

На основании приведенных выше положений ст. 19 НК РФ иностранное юридическое лицо, его российский филиал (представительство) могут выступать налогоплательщиком, т.е. на них возложена обязанность по уплате налогов. Представляется, что в данном случае, с одной стороны, нет полного отождествления иностранных юридических лиц и их российских филиалов (представительств), сведения их к одному – единому знаменателю (юридическому лицу). С другой стороны, также нет оснований для признания за каждым из указанных субъектов автономных и самостоятельных налоговых статусов. По данному вопросу М.А. Денисаевым предложена позиция, согласно которой как «иностранное юридическое лицо, так и его филиалы и представительства не могут рассматриваться как отдельные субъекты с разной правоспособностью аналогично нормам гражданского права. Таким образом налогоплательщик – «иностранная организация» – един и не разделяется Кодексом для целей налоговых отношений на головной офис и подразделение»¹⁵. В принципе, соглашаясь с общей логикой рассуждения названного автора, тем не менее, можно утверждать, что сделанный им вывод представляется излишне категоричным: именно для целей налогообложения, а точнее установления объема налоговых обязательств, иностранная организация и ее российский филиал (представительство) «не разделяются» лишь в отношении доходов (иных объектов), налогообложение которых должно осуществляться на территории России.

Основной целью признания лица налоговым резидентом (нерезидентом) государства является определение объема его налоговых обязательств перед данным государством. Налоговые резиденты государства по общему правилу должны платить налог со всех доходов (обозначаемых как "глобальный или общий, доход") независимо от того, где они получены: на территории государства резидентства либо на территории любой другой страны. В отличие от этого лица, признанные государством нерезидентами, имеют ограниченную налоговую обязанность (ответственность) перед этим государством, поскольку, как правило, они должны уплачивать в нем налоги только в отношении доходов, которые получены ими на территории данного государства¹⁶.

¹⁵ Денисаев М.А. Налоговая правосубъектность иностранного юридического лица. Электронная версия. Справочная правовая система "КонсультантПлюс".

¹⁶ См.: Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск, 2000. С. 25; Кашин В.А. Налоговые соглашения России. М., 1998. С. 28.

В силу признания лица налоговым резидентом данной налоговой юрисдикции последняя распространяет на него общий порядок налогообложения. Состав налогооблагаемых объектов – существенный и явно выраженный, но не единственный элемент, характеризующий различие объемов налоговых обязательств резидентов и нерезидентов. Данное различие также обуславливается иными факторами, среди которых наиболее значимое место занимают:

- неодинаковые ставки налогов;
- особенности предоставления налоговых льгот;
- специальный порядок декларирования доходов (представления налоговой отчетности);
- различные требования порядка исчисления и уплаты налога.

Иностранные организации, получающие доходы на территории РФ, не связанные с деятельностью на ее территории через постоянное представительство, по общему правилу уплачивают с таких доходов налог по ставке 20% (за исключением доходов от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок, с которых взимается налог по ставке в размере 10%). Для российских организаций «общая» ставка налога на прибыль установлена в размере 24%. Иностранные организации в отношении отдельных видов доходов исчисляют налог на прибыль по специальным ставкам:

- по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, налог взимается в размере 15% (российские организации в этом случае платят налог по ставке 9%);
- по доходам в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (в зависимости от вида таких бумаг) ставки налога могут составлять от 0, 9 до 15%; такие же ставки

применяются к аналогичным доходам российских организаций).

Дифференциация налоговых обязательств в зависимости от налогового юридического лица – обычная практика налогового регулирования в зарубежных странах. Налоговое резидентство (национальная принадлежность) налогоплательщика учитывается при осуществлении программ привлечения иностранных специалистов, компаний (их финансовых и технических ресурсов) путем предоставления налоговых льгот и преимуществ. Например, действовавший в течение 1991–1993 гг. Закон КНР «О подоходном налоге с предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий» от 9 апреля 1991 г. был одним из наиболее эффективных рычагов активной политики привлечения иностранных инвестиций, предусматривал многочисленные возможности уменьшения подоходного налога либо освобождения от него¹⁷.

Закрепленные в национальном законодательстве особенности налогообложения, в частности обусловленные наличием или отсутствием статуса налогового резидента, создают легальную и легитимную основу для определения налоговых обязательств различных категорий налогоплательщиков. Можно сказать, что распространенной мировой практикой является дифференциация таких обязательств для резидентов и нерезидентов. Анализируя современное состояние международного налогообложения, на данное обстоятельство обратил внимание в своем исследовании и Р.Л. Дернберг: «Почти во всех странах существуют налоговые правила, регулирующие налоговый режим для своих резидентов, действующих за границей, и для иностранных налогоплательщиков, действующих в стране»¹⁸.

¹⁷ См.: Шененко Р.А. Налоговое право Китая: внимание и ответственность. М., 2005. С. 191.

¹⁸ Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. М., 1997. С. 24.