

image not found or type unknown



Как нам известно, у юридических лиц наличествует признак правовой принадлежности к стране их происхождения - domicilio, т.е. место расположения или место регистрации юридического лица. В соответствии с принятой в международном праве практикой domicilio юридических лиц определяется в соответствии с местным законом страны, где расположено юридическое лицо.

В связи с тем, что законодательство ряда государств позволяет менять место регистрации компании без ее ликвидации, в том числе «переносить» свой domicilio на территорию другого государства, компания не должна признаваться в этом случае вновь созданной, так как воля учредителей на создание юридического лица выражена в учредительных документах, а смена места регистрации является лишь регистрацией изменения, вносимого в такой договор.

В соответствии с п. 1 ст. 2 ГК РФ правила, установленные гражданским законодательством, применяются к отношениям с участием иностранных юридических лиц, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Так, Высший Арбитражный Суд РФ указал, что юридический статус (объем правоспособности и дееспособности) иностранного юридического лица как участника арбитражного процесса определяется по коллизионной норме - личному праву лица. Юридический статус иностранного юридического лица определяется по праву страны, где учреждено юридическое лицо (зарегистрировано или имеет свое основное местонахождение), и подтверждается документами, выданными компетентными органами этого государства [1]. В настоящее время статья 1202 ГК РФ определяет, что личным законом юридического лица считается право страны, где учреждено юридическое лицо.

Ограничения полномочий государства в отношении иностранных субъектов четко проявляются в сфере налоговых отношений [2].

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.

Необходимо учитывать, что 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.

Учитывая эти особенности правового статуса иностранных организаций и то, что в отношениях с иностранными налогоплательщиками государство обладает ограниченной налоговой юрисдикцией, в настоящей статье предлагается внести некоторую ясность в вопрос об иностранной организации как субъекте налогового права и определить основные особенности ее правового положения как участника налоговых правоотношений.

Тенденции увеличения присутствия иностранного элемента (иностранного капитала и иностранных субъектов) в рыночных отношениях, на наш взгляд, не нашли должного отражения при проведении реформы налогового права последних лет. Так, Налоговый кодекс РФ и Федеральный закон, вводящий его в действие, подробно определяют правовой статус российских организаций. Что же касается иностранных субъектов - организаций, то лишь отдельные нормы общей части Кодекса закрепили особенности правового статуса иностранных организаций в качестве российских налогоплательщиков.

Из содержания большинства статей Кодекса видно, что правовое регулирование налоговых отношений иностранных юридических лиц с государством в лице его органов на различных этапах исполнения налоговых обязательств аналогично регулированию отношений с российскими юридическими лицами.

Вместе с тем в отношении иностранного юридического лица российское налоговое законодательство зачастую не содержит необходимых специальных положений, поэтому не всегда ясно, как иностранное юридическое лицо, имеющее в России обособленные подразделения, участвует в налоговых правоотношениях [3].

В п. 3 ст. 4 ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» определено, что филиал иностранного юридического лица, созданный на

территории России, выполняет часть функций или все функции от имени создавшего его иностранного юридического лица (головная организация) при условии, что головная организация несет непосредственную имущественную ответственность по принятым ею в связи с ведением коммерческой деятельности на территории России обязательствам.

В соответствии со ст. 55 ГК РФ под филиалом понимается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства (представление интересов юридического лица и осуществление их защиты).

Гражданский кодекс РФ устанавливает, что филиалы и представительства наделяются имуществом юридического лица и действуют на основании утвержденных им положений.

Из содержания приведенных статей становится ясно, что иностранное юридическое лицо, имеющее филиал или представительство, может нести непосредственную имущественную ответственность по обязательствам, возникающим в связи с коммерческой деятельностью в России, и за счет того имущества, которое передано его филиалам и представительствам.

Филиалы и представительства не являются самостоятельными субъектами гражданских отношений, однако могут участвовать в них на тех же условиях, что и юридические лица. Таким образом, филиал или представительство является составной частью иностранного юридического лица, выступающей в гражданских отношениях с третьими лицами от имени самого юридического лица, создавая для него гражданские права и обязанности.

На основе сказанного следует вывод о том, что обособленное подразделение, выполняющее все функции иностранного юридического лица, будет иметь ту же правоспособность, что и создавшее его юридическое лицо за рубежом, которая будет определяться по законодательству другого государства.

Для непосредственного осуществления деятельности иностранное юридическое лицо наделяет руководителя такого подразделения определенными полномочиями. В п. 20 совместного Постановления Пленумов ВС РФ и ВАС РФ № 6/8 [4] указано, что руководитель филиала или представительства может осуществлять полномочия от имени юридического лица только на основании доверенности даже в том случае, когда его полномочия определены

учредительными документами.

Выделение таких субъектов права, как филиал или представительство, - субъектов, не обладающих самостоятельными правами и обязанностями, обусловлено тем, что они имеют иное местонахождение, так как территориально обособлены от создавшего их юридического лица.

Вместе с тем такие подразделения не обособлены от создавшего их лица юридически, так как являются частью его структуры, как внутренней, так и внешней. Усеченный комплекс их полномочий по созданию гражданских прав и обязанностей для юридического лица не делает их отдельными субъектами права, а лишь определяет те виды деятельности, которые иностранная фирма осуществляет через свое подразделение.

Следовательно, результаты такой деятельности должны подвергаться налогообложению на тех же условиях, что и результаты хозяйствования российских предпринимателей, поэтому в правовом регулировании налоговых отношений объект налогообложения является определяющей характеристикой для выделения субъекта, исполняющего обязанность по уплате налога.

Проследим, каким образом иностранная фирма становится субъектом налоговых отношений.

Статья 57 Конституции РФ распространяет обязанность налогоплательщика на каждого субъекта, который определен в качестве такового налоговым законом. То же правило содержит и ст. 19 НК РФ - платить налог обязан только тот, на кого закон прямо возлагает эту обязанность, и таким субъектом может являться организация или физическое лицо.

При этом организации и физические лица, на которых только возложены, но еще не были реализованы (не наступили) обязанности по исчислению и уплате ни одного из видов налогов, перечисленных в ст. 18 Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [5], уже будут являться участниками отношений, регулирующихся законодательством о налогах и сборах, и будут выступать в них в качестве налогоплательщиков.

Следовательно, субъекты налогового права - налогоплательщики и налоговые агенты - определены в общей части Кодекса лишь как потенциальные носители всего комплекса налоговых прав и обязанностей, при этом нормы особенной части определяют, какие налоги и когда должна уплачивать организация или

физическое лицо.

На основе сказанного можно выделить абсолютное понятие налогоплательщика - это лицо, которое потенциально должно уплачивать все те налоги, в законах о которых оно указано как плательщик, и относительное - плательщик налога на прибыль, плательщик налога на добавленную стоимость и т.п.

Понятие «налогоплательщик» в абсолютном смысле не зависит от наличия у лица фактической обязанности уплатить ту или иную сумму налога в бюджет, обязанность только возлагается на него, независимо от того, будет ли она реализована в будущем или была она реализована в прошлом. В то же время проявляться данный правовой статус будет именно в случае реализации субъектом отдельного правоотношения, поэтому законодателю необходимо заранее определить, как будет участвовать иностранная организация во всех видах налоговых правоотношений.

Местонахождение налогоплательщика - российской организации определено в п. 2 ст. 11 НК РФ как место ее государственной регистрации.

Регулируя особенности уплаты налогов российскими организациями, имеющими филиалы и иные обособленные подразделения, ст. 19 НК РФ определяет, что за российские организации налоги уплачиваются филиалами и иными обособленными подразделениями по месту нахождения этих подразделений. Таким способом обеспечивается поступление налогов в бюджеты по месту осуществления российской организацией ее хозяйственной деятельности. Наличие обособленного подразделения у российской организации является признаком, создающим обязанность юридического лица уплачивать налог в тот или иной региональный или местный бюджет, и на определение в качестве налогоплательщика только самого юридического лица не влияет.

Вместе с тем филиалы российских организаций сами не являются налогоплательщиками и не действуют в налоговых отношениях обособленно от налогоплательщика - юридического лица. Так, по одному из судебных дел суд установил, что с введением в действие НК РФ филиал российского юридического лица не является участником налоговых правоотношений, а потому постановление о привлечении филиала к ответственности за совершение налоговых правонарушений является незаконным [6].

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 налоговых отношениях решающее значение для определения налоговой правосубъектности будут иметь объект налогообложения и территориальная компетенция налоговых органов. 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 связи с наличием филиала, представительства как отделения, наделенного юридическим лицом существенными полномочиями, понятие «налогоплательщик» применительно к иностранной организации существенно отличается от признания статуса налогоплательщика за российским юридическим лицом.

Статья 11 НК РФ устанавливает, что к понятию «иностранная организация» относятся следующие субъекты:

- созданные по законодательству иностранных государств иностранные юридические лица, компании, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью;
- созданные в соответствии с международным правом международные организации;
- филиалы и представительства вышеперечисленных субъектов, созданные на территории России.

Каждое из упомянутых образований определяется не налоговым законодательством. При создании отделения в виде филиала или представительства решение об этом принимается в соответствии с правоспособностью иностранной организации и регулируется соответствующим территориальным правом. Фактическое создание, регистрация и деятельность такого отделения регулируются российским законодательством, в частности устанавливается порядок аккредитации филиалов и их участие в гражданских правоотношениях от имени создавшего лица.

По гражданскому законодательству в соответствии со ст. 55 ГК РФ филиалы и представительства сами по себе юридическими лицами не являются и, следовательно, к ним не применяется понятие «организация». В то же время

налоговое законодательство и до принятия НК РФ допускало установление других категорий налогоплательщиков, отличных от юридических лиц.

В силу п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство не регулирует имущественные отношения, основанные на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе налоговые и другие финансовые и административные отношения, если иное не предусмотрено законодательством. Пункт 1 ст. 11 НК РФ устанавливает, что институты, понятия и термины гражданского законодательства, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Соответственно понятия «иностранное юридическое лицо», «филиал», «представительство» будут определяться по п. 1 ст. 11 НК РФ именно в том значении, в котором они используются в гражданском праве. Это, в частности, означает, что филиал, имеющий местонахождение в России, для целей налогового законодательства является территориально обособленным подразделением иностранного юридического лица, расположенного за рубежом. Однако в Кодексе есть и «иное» положение, которое содержится в п. 2 ст. 11 НК РФ, согласно которому филиал, представительство иностранного юридического лица, созданные на территории России, равно как само юридическое лицо, признаются «иностранной организацией» и, следовательно, единым налогоплательщиком, на которого, согласно ст. 19 НК РФ, может быть возложена обязанность по уплате налогов. Понятие «иностранная организация» в п. 2 ст. 11 НК РФ одновременно включает в себя как иностранное юридическое лицо, так и его филиалы и представительства. Они 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.

В соответствии с п. 2 ст. 11 и ст. 19 НК РФ понятие «налогоплательщик - иностранная организация» и его внутренняя организационная структура имеют иное правовое значение, чем в гражданском праве. Для налогового права имеет значение то обстоятельство, что для целей исчисления и уплаты иностранной компанией некоторых видов налогов (налог на прибыль, налог на имущество) используется терминология соглашений об избежании двойного налогообложения - «постоянное представительство». Данное понятие может как включать филиалы и представительства, а также иные обособленные подразделения иностранной организации (п. 2 ст. 11 НК РФ), по месту нахождения которых оборудованы

стационарные рабочие места, так и не включать.

В целях же определения налогоплательщика НК РФ 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. В этой связи она подлежит постановке на налоговый учет с присвоением ИНН в соответствии с Положением об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций [7] (далее - Положение об особенностях учета).

Остановимся на характеристике деятельности тех иностранных организаций, которые подлежат постановке на налоговый учет в связи с наличием отделения. К понятию «отделение» Положение об особенностях учета относит филиалы, представительства, а также другие обособленные подразделения иностранных организаций.

Налоговый учет является одной из форм налогового контроля, однако в случае с иностранными организациями он напрямую связан не только с другими формами и методами контроля и юрисдикцией налоговых органов, но и с обязанностями иностранной организации как самостоятельного налогоплательщика и налогового агента. Кроме того, в случае когда иностранная организация не имеет ИНН, на организациях, состоящих на налоговом учете, лежит обязанность по удержанию налога из сумм выплачиваемых ей денежных средств - налога на доходы НДС. Если же ИНН присвоен, то это означает, что иностранная организация имеет филиал, представительство или иное подразделение и уплачивает все налоги самостоятельно, а также является налоговым агентом наравне с российскими организациями. Поэтому учет иностранной организации в налоговых целях существенно влияет на налоговые права и обязанности организаций, являющихся ее контрагентами по гражданским отношениям.

Следовательно, налоговый учет является видом обязательной государственной регистрации и с фактом такой регистрации налоговое законодательство связывает возложение на иностранную организацию обязанностей по самостоятельной уплате сумм налогов и контроль над их исполнением. Основной причиной учета



является объект контроля, и в рассматриваемом случае, в соответствии с Положением об особенностях учета, объектом контроля будет деятельность, осуществляемая иностранной организацией через отделение.

При постановке на налоговый учет налогоплательщик - иностранная организация сообщает исчерпывающие данные о себе, своей структуре и в том числе о своем местонахождении в России. Так, по одному из судебных дел арбитражный суд пришел к выводу, что в случае, если филиал или представительство иностранного юридического лица созданы на территории России, иностранный налогоплательщик имеет зарегистрированное аккредитирующим органом местонахождение на территории России [8].

С решением вопроса о том, кто является налогоплательщиком, напрямую связан ответ и на другой вопрос: каким образом участвует иностранная организация в налоговых правоотношениях? На основе вышеприведенных положений можно выделить следующие особенности такого участия иностранных компаний, имеющих представительства и филиалы в России:

- филиалы и представительства самостоятельно несут обязанности российских налогоплательщиков, так как являются организациями в соответствии с НК РФ;
- филиалы и представительства имеют те же обязанности по уплате налогов, что и создавшее их иностранное юридическое лицо;
- филиалы и представительства уплачивают налоги за счет переданного им имущества, принадлежащего иностранному юридическому лицу;
- местом нахождения иностранной организации на территории России является зарегистрированное в налоговых целях место нахождения филиала или представительства в России.

Кроме того, именно на филиалы и представительства иностранных юридических лиц согласно ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [9] распространяется обязанность по ведению бухгалтерского учета в соответствии с требованиями российского законодательства. Условием ведения бухгалтерского учета является имущественная обособленность организации (п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н) [10], поэтому филиал или представительство, выполняя функции юридического лица, отражают результаты самостоятельно осуществляемых хозяйственных операций

на соответствующих счетах учета.

Следовательно, исчисление налоговых обязательств иностранной организации также возлагается на филиал.

В настоящее время обязанность вести налоговый учет, закрепленная в соответствующих главах части второй НК РФ, возложена на все без исключения виды «отделений» иностранных организаций.

Участвовать в налоговых отношениях от имени юридического лица может только законный или уполномоченный представитель на основании закона, учредительных документов, доверенности (ст. 27, ст. 29 НК РФ). Юридическое лицо осуществляет налоговые права и исполняет обязанности только через законных представителей, и уже последние могут доверить участие в налоговых отношениях другим лицам. Возникает вопрос: является ли руководитель филиала или представительства законным представителем налогоплательщика - иностранной организации или он может представлять ее только на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством? В данном случае следует учитывать, что ст. 27 НК РФ исчерпывающим образом определяет понятие законного представителя организации налогоплательщика - это лицо, уполномоченное представлять данную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Поскольку руководитель российского представительства или филиала иностранного юридического лица может действовать только на основе доверенности (п. 3 ст. 55 ГК РФ), выданной законным представителем иностранного юридического лица и легализованной в установленном порядке, под определение законного представителя организации, участвующего в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, он не подпадает. Вместе с тем, в силу закона, руководители филиалов и представительств назначаются юридическим лицом (п. 3 ст. 55 ГК РФ). Назначенный руководитель, не наделенный полномочиями на представление интересов в отношениях с налоговыми органами, которые указываются в доверенности, не может представлять интересы налогоплательщика, как это предусмотрено ст. 29 НК РФ. Обязанности налогоплательщика лежат в первую очередь на филиале и представительстве, так как налогообложение иностранной компании в России связано с деятельностью, осуществляемой через «постоянное представительство», поэтому действия или бездействие иностранной компании будут устанавливаться исходя из действий или бездействия должностных лиц российского подразделения, каким является руководитель филиала или представительства. Участие руководителя подразделения в налоговых отношениях

от имени иностранной организации на основе специальной доверенности возможно только в рамках осуществления ею прав, предоставленных налоговым законодательством. Что касается обязанностей налогоплательщика, то они должны исполняться руководителем подразделения не на основе доверенности и даже не на основе положения о подразделении, а на основе приказа о назначении этого лица на должность руководителя подразделения. Это также связано с тем, что в силу закона обязанность по ведению бухгалтерского учета и уплате налогов возложена в первую очередь на подразделение иностранной организации. Поэтому, например, декларация, подписанная главой представительства, не наделенного специально такими полномочиями в доверенности, должна признаваться декларацией налогоплательщика, так как согласно п.п. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан представлять налоговую декларацию в налоговый орган по месту учета.

Таким образом, налогоплательщики - иностранные организации рассматриваются в налоговом законодательстве как особые субъекты права. Это выражается в том, что особенностям налогообложения иностранных юридических лиц посвящен ряд специальных положений законов о различных видах налогов. Таким образом, налоговое законодательство идет по пути приспособления налоговых норм к особенностям хозяйственной деятельности иностранных организаций на территории России.

[1] Постановление Пленума ВАС РФ N 8 от 11.06.1999 // Вестник ВАС РФ. N 8. 1999; п. 3 информационного письма Президиума ВАС РФ от 25.12.96 N 10 «Обзор практики разрешения споров по делам с участием иностранных лиц» // Вестник ВАС РФ. N 3. 1997.

[2] Колков С.Г. О регулировании налогообложения доходов иностранных юридических лиц в Российской Федерации // «Журнал российского права», N 10, октябрь 2001 г. С 37-41.

[3] Хаменушко И.В., Шеленков С.Н. Налогообложение иностранных юридических лиц по доходам, не связанным с деятельностью в Российской Федерации // «Налоговый вестник», N 4, апрель 2002 г. С 53-59.

[4] Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. N 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // «Российская газета» от 10, 13 августа 1996 г.

[5]Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 21 мая 1993 г., 1 июля 1994 г., 21 июля 1997 г., 31 июля, 22 октября, 18 ноября, 29 декабря 1998 г., 10 февраля, 17 июня, 8 июля 1999 г., 5 августа 2000 г., 24 марта, 6, 8 августа, 27 ноября, 29, 31 декабря 2001 г., 24 июля, 27, 31 декабря 2002 г., 6 июня, 7 июля, 11 ноября 2003 г.) // «Российская газета» от 10 марта 1992 г.

[6]Колков С.Г. О регулировании налогообложения доходов иностранных юридических лиц в Российской Федерации // «Журнал российского права», N 10, октябрь 2001 г. С 37-41.

[7]Приказ МНС РФ от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124 «Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций» // «Финансовая газета», июнь 2000 г.

[8]Постановление ФАС МО от 07.08.2001 по делу N КА-А40/4101-01. // СПС «Гарант»

[9]Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г.) // «Российская газета» от 28 ноября 1996 г.

[10]Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г.) // «Финансовая газета», сентябрь 1998 г.