Приказ МНС РФ от 28 марта 2003 г. N 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"

В соответствии с пунктом 2 статьи 4 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 31, ст.3824; 1999, N 14, ст.1649; N 28, ст.3487; 2000, N 2, ст.134; N 32, ст.3341) и в целях реализации положений главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2001, N 33 (часть I), ст.3413), а также в связи с вступлением в силу Федерального закона от 29.05.2002 N 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2002, N 22, ст.2026) приказываю:

1. Утвердить прилагаемые Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций.

2. Управлениям Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по субъектам Российской Федерации довести настоящий приказ до нижестоящих налоговых органов и обеспечить применение в практической работе Методических рекомендаций, утвержденных настоящим приказом.

3. Контроль за исполнением настоящего приказа возложить на первого заместителя министра Российской Федерации по налогам и сборам В.В. Гусева.

Министр Российской Федерации по налогам и сборам	Г.Букаев

Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций

Настоящие методические рекомендации разработаны на основании пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) в соответствии с положениями части первой и главы 25 части второй Кодекса, введенной в действие Федеральным законом от 06.08.2001 N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", и правовых норм международных договоров Российской Федерации с иностранными государствами об избежании двойного налогообложения.

Методические рекомендации не являются нормативным правовым актом и изданы в целях обеспечения единообразного применения налоговыми органами положений главы 25 Кодекса и международных договоров об избежании двойного налогообложения, а также осуществления контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В связи с введением в действие с 1 января 2002 г. главы 25 Кодекса инструкция Госналогслужбы России от 16 июня 1995 г. N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц", изданная на основании утратившего силу с указанной даты Закона Российской Федерации от 27.12.1991 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" не распространяется на правоотношения, возникшие с 01.01.2002.

1. Налог на прибыль иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство

1. В соответствии со статьей 246 Кодекса иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, являются плательщиками налога на прибыль организаций

(далее - налог на прибыль) в той ее части, которая относится к постоянному представительству. Прибыль иностранной организации определяется как доходы, полученные через постоянное представительство, уменьшенные на величину произведенных этим постоянным представительством расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 Кодекса.

2. Установление наличия постоянного представительства

2.1. Наличие постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации определяется исходя из положений законодательства о налогах и сборах. В случае, если иностранная организация является лицом с постоянным местопребыванием в государстве, в отношениях с которым у Российской Федерации (СССР) существует действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, при определении наличия постоянного представительства приоритет имеют положения соответствующего международного договора.

Определение термина "постоянное представительство" дано в статье 306 Кодекса, которая устанавливает, что под постоянным представительством для целей налога на прибыль понимается любое обособленное подразделение или иное место деятельности иностранной организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов, осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, если такая деятельность не является подготовительной или вспомогательной в пользу самой же иностранной организации.

Постоянным представительством иностранной организации признается, в частности, филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство или любое иное место регулярного осуществления предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации.

Постоянным представительством иностранной организации признается также деятельность иных лиц, удовлетворяющая установленным главой 25 Кодекса признакам.

Таким образом, 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.

2.2. Одним из критериев для квалификации деятельности иностранной организации в Российской Федерации как осуществляемой через постоянное представительство является регулярность ее осуществления. Так, пунктом 3 статьи 306 Кодекса установлено, что постоянное представительство

иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение. При этом в случаях, когда иностранная организация осуществляет в Российской Федерации деятельность, связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов, или осуществляет деятельность на строительной площадке, Кодекс прямо устанавливает, с какого момента постоянное представительство считается образованным. В частности, в соответствии с пунктом 3 статьи 306 Кодекса при пользовании недрами и (или) использовании других природных ресурсов постоянное представительство иностранной организации считается образованным с более ранней из следующих дат: даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности, или даты фактического начала такой деятельности.

Началом существования строительной площадки, как это установлено пунктом 3 статьи 308 Кодекса, считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или дата фактического начала работ.

Для всех иных случаев осуществления деятельности иностранной организацией постоянное представительство считается образованным с начала регулярного ее осуществления.

2.2.1. Регулярной, в частности, является деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах в соответствии с подразделом 2.1 Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций, утвержденного приказом МНС России от 07.04.2000 N АП-3-06/124, зарегистрированным в Минюсте России 02.06.2000 N 2258.

В остальных случаях соответствие критерию "регулярная деятельность" определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций или физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения каких-либо хозяйственных операций в Российской Федерации, например отдельные факты продажи в России принадлежащего иностранной организации на праве собственности недвижимого имущества, не могут рассматриваться как "регулярная деятельность".

Таким образом, законодательство о налогах и сборах устанавливает следующие признаки постоянного представительства, при наличии совокупности которых деятельность иностранной организации в Российской Федерации признается постоянным представительством: наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в Российской Федерации, осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации, осуществление такой деятельности на регулярной основе.

2.3. Виды подготовительной и вспомогательной деятельности приведены, в частности, в пункте 4 статьи 306 Кодекса.

При этом соглашением об избежании двойного налогообложения могут быть предусмотрены иные случаи, когда деятельность обособленного подразделения рассматривается как подготовительная или вспомогательная.

2.3.1. Вместе с тем в пункте 3 статьи 307 Кодекса указывается, что если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, соответствующую определению постоянного представительства, то в этом случае такая деятельность может рассматриваться как приводящая к образованию постоянного представительства.

Из вышеизложенного следует, что, для того чтобы осуществление иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного или вспомогательного характера не могло рассматриваться как основание для признания образования постоянного представительства, такая деятельность должна осуществляться в пользу самой иностранной организации, а не в пользу иных лиц, а в случае осуществления деятельности в пользу иных лиц она не должна осуществляться на регулярной основе.

2.3.2. Кроме того, "подготовительный" или "вспомогательный" характер деятельности подразумевает, что по своему содержанию она не может составлять всю или часть основной деятельности.

Например, если иностранная организация содержит в Российской Федерации постоянное место деятельности для распространения рекламы, являясь при этом рекламным агентством, то такая деятельность является для данной иностранной организации ее основной (обычной) деятельностью, которая может рассматриваться как приводящая к образованию постоянного представительства в Российской Федерации при наличии его признаков.

2.3.3. В соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 4 статьи 306 Кодекса использование иностранной организацией сооружений для целей хранения, демонстрации и (или) поставки принадлежащих ей товаров, а также содержания в этих целях запасов товаров, принадлежащих этой иностранной организации, считается деятельностью подготовительного и вспомогательного характера до начала поставки товаров. Таким образом, в случае, например, регулярных поставок товаров, хранящихся иностранной организацией на складах в Российской Федерации, ее деятельность с начала поставок не рассматривается как подготовительная и вспомогательная и при соответствии указанным выше критериям может считаться приводящей к образованию постоянного представительства.

2.4. Перечисленные в пунктах 5, 6, 7 и 8 статьи 306 Кодекса факты сами по себе также не могут рассматриваться как приводящие к образованию постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации. К таким фактам относятся:

- факт владения иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, иным имуществом на территории Российской Федерации;

- факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную

деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично на территории Российской Федерации;

- факт предоставления иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен, а также факт осуществления иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов.

2.4.1. Вместе с тем в соответствии с вышеуказанными пунктами статьи 306 Кодекса данные факты могут быть связаны с осуществлением иностранной организацией деятельности через постоянное представительство. Так, если сам по себе факт владения иностранной организацией имуществом на территории Российской Федерации не может рассматриваться как приводящий к образованию ее постоянного представительства на территории Российской Федерации (пункт 5 статьи 306 Кодекса), то использование такого имущества в коммерческих целях может при определенных условиях создавать постоянное представительство иностранной организации.

Например, если иностранная организация систематически сдает в аренду принадлежащее ей имущество, осуществляя поиск арендаторов, заключая с ними договоры аренды, заключая договоры на проведение текущего ремонта и поддержания помещений в нормальном состоянии и т.п., то такая деятельность иностранной организации может привести к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

2.4.2. Предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории Российской Федерации в другой организации не имеет признаков постоянного представительства, если иностранная организация не принимает на себя обязательств на оказание каких-либо иных услуг, кроме как направить в Российскую Федерацию специалистов требуемой квалификации. При этом направляемый персонал остается в штате направляющей организации. Иностранная организация не принимает на себя также ответственности за своевременность и качество работы, выполняемой направляемыми специалистами в интересах этой другой организации.

Подтверждением факта оказания таких услуг по предоставлению персонала являются акты (или иные документы) о предоставлении персонала, а не акты об оказании иных услуг, а также выставленные и оплаченные на соответствующие суммы счета, предусматривающие компенсацию расходов иностранной организации, связанных с деятельностью предоставленных специалистов (расходов по их заработной плате, по найму жилых помещений, командировочных и т.п. расходов).

Оплата за предоставленный персонал устанавливается по заранее определяемой твердой ставке и зависит только от фактически отработанного этим персоналом времени. Сумма вознаграждения за предоставленный персонал, выплачиваемая организацией, его использующей, иностранной организации, его предоставляющей, если в соответствии с соглашением непосредственные выплаты персоналу не осуществляет принимающая организация, обычно покрывает расходы по его заработной плате, дополнительным компенсационным выплатам (например, по найму помещения) и командировочным расходам. Как правило, такое

вознаграждение лишь незначительно превышает вышеуказанные расходы, а в ряде случаев может не покрывать их.

Если между суммами, которые переводятся иностранной организации за предоставление персонала, и суммами заработной платы (с учетом вышеуказанных дополнительных затрат), установленной для этого персонала, будет несоответствие, превышающее 10% от последней из указанных величин, то квалификация такой деятельности компании потребует дополнительного рассмотрения на предмет образования постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации.

2.4.3. В соответствии с пунктом 8 статьи 306 Кодекса факт осуществления иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов, сам по себе не рассматривается как приводящий к образованию постоянного представительства этой организации в Российской Федерации.

Вместе с тем, если подготовка и подписание контрактов производятся сотрудниками отделения иностранной организации в России, такая деятельность может рассматриваться как приводящая к образованию постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации.

Многие иностранные организации, экспортирующие свои товары в Российскую Федерацию, организуют свою деятельность в России таким образом, что сотрудники их российских отделений на постоянной основе (регулярно) участвуют в маркетинге, согласовании существенных условий контрактов (цены, условий поставки товаров и т.п.), подписывают контракты и обеспечивают их реализацию (производят таможенное оформление, сопровождают или способствуют доставке товаров до покупателей и занимаются другой деятельностью, связанной с этими контрактами). В этом случае такая деятельность может квалифицироваться как приводящая к образованию постоянного представительства.

Если продажа ввезенных в Российскую Федерацию товаров осуществляется иностранной организацией с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов (в том числе, таможенных) и такая деятельность носит регулярный характер, то по общему правилу такая деятельность приводит к образованию постоянного представительства.

2.5. Частным случаем наличия постоянного представительства иностранной организации на территории Российской Федерации является осуществление ею деятельности в Российской Федерации на строительной площадке. В статье 308 Кодекса в целях обложения налогом на прибыль дается определение понятия "строительная площадка", устанавливаются правила определения срока существования строительной площадки, включая случаи временного приостановления и последующего возобновления работ.

Особенное практическое значение статья 308 Кодекса имеет для целей применения соответствующих положений соглашений об избежании двойного налогообложения, действующих в отношениях между Российской Федерацией и иностранными государствами. В то время, как в соответствии с

законодательством Российской Федерации о налогах и сборах под постоянным представительством понимается, в частности, место деятельности, связанной с проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, с начала регулярного осуществления такой деятельности, в соглашениях об избежании двойного налогообложения устанавливаются конкретные сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не будет приводить к образованию постоянного представительства. В соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения деятельность на строительной площадке или строительно-монтажном объекте иностранной организации образует постоянное представительство при превышении срока осуществления работ, указанного в соглашении.

Если фактический срок существования строительной площадки превысил срок, установленный в международном договоре, в течение которого существование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства, то расчет налоговых обязательств по налогу на прибыль производится по первому отчетному периоду, наступающему после такого превышения, исходя из общего объема выполненных с начала существования строительной площадки работ.

2.5.1. Кодекс устанавливает специальное значение понятия "строительная площадка". В соответствии с пунктом 1 статьи 308 Кодекса под строительной площадкой иностранной организации на территории Российской Федерации в целях обложения налогом на прибыль понимается место строительства новых, а также реконструкции, расширения, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов), а также место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Если иностранная организация заключает договор подряда, предметом которого является выполнение работ, связанных с текущим ремонтом или отделкой помещений, монтажом телефонных линий в офисах или монтажом оборудования, не требующего прочной связи с фундаментом или конструктивными элементами зданий, перемещаемого без ущерба его назначению (например, компьютерная техника), то эта деятельность не является "строительной площадкой" в смысле законодательства о налогах и сборах. В этих случаях наличие или отсутствие постоянного представительства устанавливается исходя из общих критериев (признаков) постоянного представительства.

2.5.2. В соответствии с Кодексом для определения срока существования строительной площадки в целях налогообложения следует исходить из того, что она существует с более ранней из следующих дат:

- даты подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ);

- даты фактического начала работ, включающих все виды производимых иностранной организацией на строительной площадке подготовительных работ, работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, связанных с данной стройплощадкой.

Окончанием существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. В случае, если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование на дату фактического окончания работ, входящих в объем работ иностранной организации на данной стройплощадке.

В определенных случаях, если работы на стройплощадке были временно приостановлены или завершены с подписанием акта сдачи-приемки предусмотренного договором комплекса работ и впоследствии возобновлены, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами может быть присоединен к совокупному сроку существования строительной площадки. Эти случаи устанавливаются пунктом 4 статьи 308 Кодекса и базируются на рассмотрении строительного объекта как единого экономико-географического проекта. Продолжение или возобновление после перерыва работ на строительном объекте после подписания акта сдачи-приемки предусмотренного договором комплекса работ приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки в случае, если территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней, а также в случае, если продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой строительной площадке, или новый и прежний подрядчики являются взаимозависимыми лицами. Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же строительной площадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения таких продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

2.5.3. В случае, если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), то период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. Это положение не распространяется на случаи, когда субподрядчиком выполняются работы по прямым договорам с заказчиком (застройщиком), которые не входят в объем работ, порученный генеральному подрядчику, если субподрядчики и генеральный подрядчик не являются взаимозависимыми лицами.

Таким образом, если между генеральным подрядчиком и заказчиком (застройщиком) подписан акт сдачи-приемки предусмотренного договором между этими лицами комплекса работ, но при этом работы на объекте продолжаются на основании договора между заказчиком и третьим лицом-субподрядчиком, и это третье лицо и упомянутый генеральный подрядчик являются между собой взаимозависимыми лицами, в этом случае период

времени, затраченный третьим лицом на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком.

В случае, если иностранная организация-субподрядчик осуществляет деятельность на строительной площадке продолжительностью в совокупности не менее 30 дней и деятельность генерального подрядчика на данной стройплощадке приводит в соответствии с положениями главы 25 Кодекса к образованию постоянного представительства, деятельность субподрядчика также рассматривается как создающая постоянное представительство этой организации-субподрядчика.

2.5.4. Наличие постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации может быть признано не только в связи с осуществлением деятельности самой этой иностранной организацией, но и в связи с деятельностью иного лица (организации или физического лица). Так, в соответствии с пунктом 9 статьи 306 Кодекса иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой иностранной организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий (в частности, цену контракта, условия поставки) от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для иностранной организации (зависимый агент).

Таким образом, для того, чтобы деятельность лица, представляющего интересы иностранной организации в Российской Федерации, могла быть отнесена к деятельности постоянного представительства иностранной организации, необходимо наличие в совокупности следующих признаков. Во-первых, такая деятельность (т.е. деятельность через иное конкретное лицо) иностранной организации должна отвечать признакам постоянного представительства, т.е. осуществляться регулярно, иметь предпринимательский характер при наличии места ее осуществления. Во-вторых, лицо, представляющее интересы иностранной организации в Российской Федерации, должно действовать от имени этой иностранной организации, иметь и регулярно использовать полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий, и при этом такая его деятельность в интересах иностранной организации не должна являться его основной (обычной) деятельностью.

2.5.5. Вместе с тем иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, действующее в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Например, одним из видов активной предпринимательской деятельности, осуществляемой иностранными инвесторами в Российской Федерации, является проведение торговых операций по купле-продаже ценных бумаг через уполномоченных ими посредников - юридических или физических лиц.

В частности, в качестве таких посредников могут выступать

профессиональные участники рынка ценных бумаг, имеющие соответствующую лицензию и осуществляющие сделки для неограниченного круга клиентов за комиссионное вознаграждение по ставке или в виде фиксированной суммы, предусмотренной договором, то есть действующие как агенты с независимым статусом.

Исходя из вышеизложенных положений Кодекса деятельность указанной категории посредников по заключению сделок с ценными бумагами не создает для такого иностранного инвестора постоянного представительства на территории Российской Федерации при условии, что посредник - профессиональный участник рынка ценных бумаг действует для клиента исключительно в рамках функций, предусмотренных его лицензией, выданной соответствующим лицензирующим органом (т.е. действует в рамках своей обычной деятельности).

Взаимозависимое (как оно определено в статье 20 Кодекса) с иностранной организацией лицо, осуществляющее деятельность на территории Российской Федерации, при отсутствии признаков зависимого агента также не рассматривается как постоянное представительство этой иностранной организации в Российской Федерации. Например, дочерняя компания иностранной организации, созданная в соответствии с законодательством Российской Федерации, не может рассматриваться как постоянное представительство своей основной (материнской) компании, несмотря на то что деятельность дочерней компании осуществляется под общим руководством материнской компании. Тем не менее такая дочерняя компания может являться постоянным представительством материнской компании, если она в силу договорных отношений с материнской компанией имеет и регулярно использует полномочия на осуществление других видов деятельности от ее имени и обладает всеми другими признаками зависимого агента.

3. Объект налогообложения

3.1. Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, объектом налогообложения признаются доходы, перечисленные в пункте 1 статьи 307 Кодекса.

3.2. Статья 307 Кодекса устанавливает особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство. При этом к отношениям, не оговоренным в этой статье, применяются общеустановленные нормы главы 25 Кодекса.

К доходам иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы, указанные в статье 250 Кодекса.

Все доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Кодексом налогоплательщиком -

иностранной организацией покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

В целях взимания налога на прибыль доход иностранной организации, осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, определяется исходя из всех поступлений, если такие поступления связаны с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество либо имущественные права, относящиеся к этому постоянному представительству, независимо от того, выражены они в денежной или натуральной формах. При этом не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с осуществлением деятельности иностранной организации через ее постоянное представительство в Российской Федерации.

Доходы, относящиеся к постоянному представительству, полученные не в денежной, а в натуральной форме (в виде передачи имущества, товаров, оказания встречных услуг и т.п.), определяются исходя из рыночных цен на соответствующее имущество, товары и услуги в соответствии с положениями статьи 40 Кодекса.

3.3. На основании пункта 1 статьи 273 Кодекса правом применения кассового метода определения доходов и расходов обладают организации (за исключением банков), в том числе иностранные, осуществляющие деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

В соответствии с пунктом 2 статьи 249 Кодекса выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В расчете показателя выручки за квартал необходимо учитывать поступления от всех хозяйственных операций, совершенных отделением иностранной организации в указанный период, в том числе доходы, облагаемые по различным ставкам, и доходы, освобождаемые от налогообложения по установленным Кодексом основаниям, а также включая случай, предусмотренный пунктом 3 статьи 307 Кодекса, когда налоговая база по непредусмотренному вознаграждению определяется условным способом (20 процентов от суммы расходов, связанных с соответствующей деятельностью).

В том случае, если исчисленная с учетом вышеизложенного выручка от реализации не превышает за предыдущие четыре квартала одного миллиона рублей за каждый квартал без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж, постоянное представительство иностранной организации вправе применять кассовый метод определения доходов и расходов.

4. Доходы постоянного представительства

4.1. В соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и положениями соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества в Российской Федерации может облагаться налогом на прибыль только та часть прибыли иностранной организации, которая непосредственно связана с ее деятельностью через постоянное представительство и может быть отнесена к этому постоянному представительству. Определение прибыли, относящейся к постоянному представительству, основано на принципах, заложенных в соглашениях об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, гласящих, что прибыль, начисляемая постоянному представительству, должна соответствовать той, которую бы получило отдельное и независимое предприятие, занятое той же или подобной деятельностью в тех же или подобных условиях.

4.1.1. К доходам постоянного представительства относятся только доходы, связанные с осуществлением деятельности этим постоянным представительством. В ряде случаев реализация продукции, произведенной отделениями иностранной организации в различных иностранных государствах, осуществляется головной организацией. В таких случаях доход, распределяемый головным офисом своему отделению в Российской Федерации, исчисляется на основе принятой и закрепленной в документах головного офиса (например, в распоряжении об утверждении учетной политики) методики распределения мирового дохода головной организации между ее иностранными подразделениями. В зависимости от того, какие показатели заложены головным офисом иностранной организации в методике распределения доходов, для исчисления доли дохода российского отделения организации должны быть также представлены документы или выписки из них, подписанные руководителем головного офиса, подтверждающие эти конкретные показатели.

Например, если учетной политикой иностранной организации установлено, что мировой доход этой организации распределяется между ее иностранными подразделениями пропорционально численности персонала, для исчисления дохода, передаваемого отделению, необходимы наличие выписки из учетной политики иностранной организации, устанавливающей такой метод распределения, сведения об общей численности сотрудников иностранной организации и численности сотрудников ее отделения в Российской Федерации, декларация иностранной организации о доходах, представляемая в государстве ее постоянного местопребывания, и т. п.

4.1.2. По общему правилу помимо выручки от реализации продукции (работ, услуг), доходов от отчуждения имущества и имущественных прав к отделению иностранной организации могут относиться также и не связанные непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) доходы. В их числе брутто суммы (до удержания налогов у источника) полученных дивидендов из российских источников (включая дивиденды по ценным бумагам, числящимся в активах отделения); брутто суммы полученных процентов по долговым обязательствам любого рода; брутто суммы доходов от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности (лицензионных платежей, роялти), включая доходы от использования авторских прав, изобретений, торговых марок и т.п.; брутто суммы доходов от сдачи в аренду, включая лизинг и прокат, имущества отделения, а также имущества иностранной организации, находящегося на территории Российской Федерации и непосредственно связанного с

деятельностью отделения, и другие доходы.

Однако это не означает, что такие доходы могут относиться к постоянному представительству лишь на одном простом основании его существования.

Любой такой доход должен рассматриваться отдельно с целью определения того, может ли он быть включен в прибыль, относящуюся к постоянному представительству или нет, на основании фактически имеющейся информации об активах и деятельности постоянного представительства. В частности, прибыль (доходы) относятся к постоянному представительству только в случае, если они получены от использования активов постоянного представительства или от его деятельности.

Например, практически всеми международными соглашениями об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, заключенными Российской Федерацией с иностранными государствами, предусматривается, что налогообложение лицензионных платежей в стране - источнике дохода возможно только в случае осуществления лицом, фактически обладающим правом на такие вознаграждения (роялти), деятельности через постоянное представительство и при наличии реальной связи прав или имущественных ценностей, в отношении которых выплачивается лицензионное вознаграждение, с указанным постоянным представительством. Такая "реальная связь" имеется, если соответствующий объект авторского права, являющийся предметом лицензионного соглашения, создан персоналом постоянного представительства или приобретен через постоянное представительство.

Передача иностранными организациями авторских прав российским организациям за вознаграждение сама по себе не приводит к образованию постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации, если только такая деятельность (проведение переговоров, заключение лицензионных соглашений) не осуществляется через отделение в Российской Федерации.

В рамках реализации лицензионных соглашений постоянное представительство может также возникнуть в случае регулярного оказания услуг на территории Российской Федерации, например, по обучению персонала этих российских организаций, поддержке и сопровождению программного обеспечения и т.п.

Во всех случаях налогообложению подлежит только та часть прибыли, которая может быть отнесена к постоянному представительству. В рассматриваемом случае такой прибылью является прибыль от оказания вышеуказанных услуг сотрудниками отделения.

При наличии соглашения об избежании двойного налогообложения доходы в виде лицензионных платежей не могут облагаться налогом на прибыль в составе доходов постоянного представительства, если только соответствующий объект лицензионного соглашения не создан персоналом постоянного представительства или не приобретен через постоянное представительство. Во всех других случаях лицензионные платежи, не включающие плату за услуги, оказываемые постоянным представительством, не могут быть отнесены к доходам постоянного представительства.

4.2. На практике возникают вопросы, связанные с отнесением прибыли к

определенному постоянному представительству иностранной организации в России, например, в тех случаях, когда компания имеет несколько отделений в разных регионах России, каждое из которых оказывает услуги своим контрагентам, также находящимся в разных регионах, в том числе и в тех, где существует отделение этой иностранной организации, не имеющее отношения к оказанию конкретных услуг другим отделением.

Например, иностранная организация имеет в г. Москве и г. Южно-Сахалинске состоящие на учете в налоговых органах отделения.

Московское отделение иностранной организации оказывало предприятиям, осуществляющим деятельность на территории Сахалинской области, консультационные и аудиторские услуги.

Данные услуги были оказаны сотрудниками московского отделения в г. Москве, а также в ходе краткосрочных командировок в Сахалинскую область. При этом сахалинское отделение иностранной организации не принимало участия в оказании данных услуг. Вся информация, касающаяся оказания услуг, а также все отчеты по данным проектам обрабатывались и подготавливались в г. Москве.

Должна ли в этом случае прибыль от оказания услуг организациям, находящимся в Сахалинской области, относиться к постоянному представительству в г. Москве или к сахалинскому отделению?

Поскольку договоры на оказание консультационных и аудиторских услуг организациям, расположенным на территории Сахалинской области, заключались отделением в г. Москве и услуги фактически оказывались сотрудниками московского отделения, то и прибыль от оказания таких услуг должна относиться только к московскому постоянному представительству иностранной организации.

5. Расходы постоянного представительства

5.1. В целях исчисления налога на прибыль иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, уменьшает полученные доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, доходы от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом на сумму произведенных этим постоянным представительством расходов, связанных с получением указанных доходов.

Такие расходы должны быть обоснованы, т.е. должны являться экономически оправданными затратами, фактически понесенными иностранной организацией, оценка которых выражена в денежной форме, а также подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Требование об оформлении документов в соответствии с законодательством Российской Федерации распространяется только на операции, осуществляемые непосредственно отделениями иностранных организаций, находящимися на территории Российской Федерации.

В случае, если иностранная организация приняла решение реализовать имущество своего постоянного представительства в Российской Федерации, она может уменьшить доходы от таких операций на расходы, определяемые с учетом особенностей, установленных статьей 268 Кодекса.

Так, при реализации амортизируемого имущества иностранная организация вправе уменьшать доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с положениями главы 25 Кодекса.

При реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) доходы от таких операций могут быть уменьшены иностранной организацией на цену приобретения этого имущества.

Если иностранной организацией реализуются ранее приобретенные товары, доходы от таких операций могут быть уменьшены на стоимость приобретения данных товаров, определяемую в соответствии с принятым организацией в учетной политике для целей налогообложения методом оценки покупных товаров. В этом случае доходы могут быть также уменьшены на расходы, непосредственно связанные с такой реализацией, в частности на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Доходы иностранной организации от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг также могут быть уменьшены на величину расходов от таких операций, определяемую исходя из цены приобретения ценной бумаги, затрат на реализацию и т.д. Иностранные организации, осуществляющие операции с ценными бумагами, определяют налоговую базу по таким операциям с учетом положений, установленных статьями 280-282 Кодекса.

5.2. Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направления деятельности организации в Российской Федерации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), и на внереализационные расходы.

При исчислении прибыли, относящейся к постоянному представительству, затраты иностранной организации, как и доходы, также принимаются в той части, которая относится к данному постоянному представительству. При этом не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с осуществлением деятельности иностранной организации через ее постоянное представительство в Российской Федерации.

Состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль иностранных организаций, определяется в том же порядке, что и для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, и установлен статьями 253-269 главы 25 Кодекса.

5.2.1. К расходам постоянного представительства, в частности, относятся:

- расходы на оплату труда сотрудников отделения, а также расходы по договорам гражданско-правового характера;

- затраты на приобретение сырья, материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, а также затраты на приобретение природного сырья,

топлива и энергии;

- затраты на оплату услуг и работ производственного характера, выполненных сторонними организациями и индивидуальными предпринимателями;

- затраты на аренду производственных помещений и другого амортизируемого имущества, используемых в производственных целях;

- затраты по операциям финансового лизинга;

- затраты на осуществление платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (лицензионные платежи) российским организациям;

- затраты в брутто сумме платежей за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности (лицензионные платежи) иностранным организациям (до удержания налогов у источника);

- командировочные расходы;

- расходы на подготовку и переподготовку кадров;

- представительские расходы;

- расходы на рекламу;

- амортизация;

- затраты на выплату процентов по долговым обязательствам любого вида постоянного представительства иностранной организации;

- другие расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы и убытки, приравненные в целях налогообложения к внереализационным расходам.

5.2.2. Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества, в соответствии с подпунктом 22 пункта 1 и пунктом 2 статьи 264 Кодекса включаются в течение отчетного (налогового) периода в состав расходов в размере, не превышающем 4 процента от расходов постоянного представительства на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

При выплате суточных и (или) полевого довольствия сотрудникам постоянного представительства в связи со служебными командировками следует учитывать, что в целях налогообложения эти расходы могут приниматься в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных и полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией".

Указанные в последнем абзаце пункта 4 статьи 264 расходы на рекламу для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки постоянного представительства, определяемой исходя из выручки от

реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручки от реализации имущественных прав.

Международным договором Российской Федерации с иностранным государством может быть предусмотрен иной порядок включения в состав расходов постоянного представительства отдельных видов затрат, в частности расходов на рекламу и процентов.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, производят начисление амортизации по правилам, установленным законодательством Российской Федерации. Такие организации определяют состав амортизируемого имущества, его первоначальную стоимость, а также применяют методы и порядок расчета сумм амортизации в соответствии со статьями 256-259 Кодекса.

5.3. При формировании расходов каждого отчетного (налогового) периода, признаваемых в целях налогообложения, следует учитывать также и следующее.

В соответствии со статьей 318 Кодекса расходы постоянного представительства на приобретение сырья, материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг), расходы на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке, расходы на оплату труда сотрудников постоянного представительства, участвующих в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога, начисленные на указанные суммы, и амортизационные отчисления по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг), уменьшают доходы от реализации отчетного (налогового) периода в доле, относящейся к реализованной продукции. Суммы указанных расходов, распределяемые на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции, не могут уменьшать доходы от реализации данного отчетного (налогового) периода. Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных установлен статьей 319 Кодекса.

Международным договором Российской Федерации с иностранным государством может быть предусмотрена возможность включения в состав расходов постоянного представительства расходов, включая управленческие и общеадминистративные расходы, понесенных иностранной организацией на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации в других государствах.

Если расходы понесены иностранной организацией в пользу всех своих отделений, расположенных в разных государствах, то доля расходов, передаваемых российскому постоянному представительству, должна быть обоснована иностранной организацией аналогично вышеизложенному порядку распределения заграничным подразделениям доходов иностранной организации.

Не включаются в состав расходов постоянного представительства расходы на содержание любых подразделений иностранной организации, не находящихся на территории Российской Федерации, включая подразделения головного офиса.

Расходы, передаваемые головным офисом постоянному представительству, считаются произведенными в том периоде, когда они были фактически переданы.

6. Определение налогооблагаемой прибыли

6.1. Прибыль иностранной организации от деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство определяется как разность между всеми относящимися к постоянному представительству доходами и всеми произведенными этим постоянным представительством расходами, исчисленными в соответствии с положениями главы 25 Кодекса.

Таким образом, статья 307 Кодекса, определяющая особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, предусматривает единственный метод исчисления подлежащей налогообложению прибыли отделения иностранной организации - это так называемый прямой метод. Возможности применения после 1 января 2002 г. ранее существовавших в актах законодательства о налогах и сборах, действовавших до введения в действие главы 25 Кодекса, условных методов расчета прибыли отделения иностранной организации от деятельности в Российской Федерации, приводящей к образованию постоянного представительства, на основе полученных доходов или понесенных расходов Кодекс не предусматривает.

Исключение составляет случай, когда иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства. Если в отношении такой деятельности в пользу третьих лиц не предусмотрено получение вознаграждения, то в соответствии с пунктом 3 статьи 307 Кодекса налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

6.2. Прибыль иностранной организации от деятельности через постоянное представительство в части прибыли от обычной его деятельности (не включая прибыль по операциям с ценными бумагами и прибыль по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, определяемых отдельно) до налогообложения может быть уменьшена на суммы льгот по налогу на прибыль в соответствии со статьей 2 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

Таковыми являются льготы, установленные Законом Российской Федерации от

27.12.1991 N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" и продолжающие действовать после 1 января 2002 г. (предусмотренные, в частности, пунктом 4, абзацами 10 и 14 пункта 6 статьи 6 Закона).

Из исчисленной указанным образом прибыли от обычной деятельности следует исключить суммы первоначально включенных в состав доходов дивидендов и доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода).

6.2.1. В соответствии со статьей 283 Кодекса иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, понесшая убыток в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ею убытка или на часть этой суммы - перенести убыток на будущее. Перенос убытка на будущее может осуществляться в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 процентов налоговой базы.

6.2.2. В случае, если иностранная организация использовала дополнительные льготы по налогу на прибыль, предоставляемые законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации и представительными органами местного самоуправления, продолжающие действовать после 1 января 2002 г., налогооблагаемая прибыль может уменьшаться в пределах сумм налога, зачисляемых в соответствующий бюджет.

6.2.3. В случае, если иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, проводит операции с ценными бумагами на рынке ценных бумаг Российской Федерации помимо ведения других видов деятельности прибыль по таким операциям определяется отдельно как разница между доходами от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг и расходами при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг (статья 280 Кодекса). При этом прибыль от операций с ценными бумагами может уменьшаться на убытки, понесенные по таким операциям по соответствующим категориям ценных бумаг в предыдущем налоговом периоде или предыдущих налоговых периодах в порядке, установленном статьей 283 Кодекса.

Прибыль иностранной организации, включающая прибыль от обычной деятельности (скорректированную на суммы льгот и перенесенного убытка, а также за вычетом суммы дивидендов и процентов по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам), прибыль по операциям с ценными бумагами и по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, облагается по ставке, установленной статьей 284 Кодекса, в размере 24 процента.

6.2.4. Доходы иностранной организации от деятельности через постоянное представительство в виде дивидендов, относящихся к этому постоянному представительству, облагаются по ставке, установленной подпунктом 2 пункта 3 статьи 284 Кодекса, в размере 15 процентов.

При этом, если дивиденды относятся к постоянному представительству иностранной организации в Российской Федерации - резидента государства, в отношениях с которым у Российской Федерации действует соглашение об избежании двойного налогообложения, содержащее положения о недискриминации резидентов соответствующего иностранного государства по отношению к резидентам Российской Федерации, применительно к доходам в виде дивидендов применяется ставка налога, установленная подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 Кодекса для российских организаций - получателей дивидендов, в размере 6 процентов. При этом иностранный получатель дивидендов должен подтвердить свое постоянное местопребывание в государстве, в отношениях с которым у Российской Федерации действует соответствующее соглашение об избежании двойного налогообложения.

6.2.5. Сумма доходов, относящихся к постоянному представительству иностранной организации, полученных по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов, облагается по ставке, установленной пунктом 4 статьи 284 Кодекса, в размере 15 процентов. Доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также доход в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации, облагается по ставке 0 процентов.

7. Порядок расчета и сроки уплаты налога

7.1. Налог на прибыль исчисляется иностранной организацией, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, самостоятельно. В соответствии с пунктом 4 статьи 307 Кодекса при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которое приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Таким образом консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога по разным отделениям иностранной организации не допускается.

7.2. В том случае, если иностранная организация, имеющая несколько отделений на территории Российской Федерации, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях по согласованию с Министерством Российской Федерации по налогам и сборам, такая организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности на территории Российской Федерации, в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям) с последующим распределением сумм налога на прибыль, подлежащих уплате каждым из таких отделений, при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной

политики в целях налогообложения.

7.2.1. Технологический процесс является прежде всего процессом промышленного производства, строительства и т.п. В рамках технологического процесса продукция (работы, услуги) проходят все операции обработки (изготовления), предусмотренные соответствующим технологическим регламентом. Факты наличия общего руководства материально-техническим снабжением, использования отделениями в разное время одного и того же оборудования, осуществления одним отделением руководства другим отделением не создают сами по себе единого технологического процесса.

В качестве единого технологического процесса могут, например, рассматриваться осуществление несколькими отделениями строительства дороги, трубопровода, разведочного бурения с разным местонахождением, но в рамках единого договора (контракта).

7.2.2. В основе метода исчисления сумм налога на прибыль, подлежащего уплате каждым отделением в рамках единого технологического процесса, лежат в соответствии со статьями 288 и 307 Кодекса такие показатели, как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) соответствующего отделения в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) в целом по группе отделений, удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества отделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества в целом по группе отделений.

В связи с этим каждым из отделений группы, осуществляющих деятельность в рамках единого технологического процесса, должен быть обеспечен надлежащий налоговый учет.

7.3. В соответствии со статьей 286 Кодекса иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, исчисляют и уплачивают сумму налога по итогам отчетного периода.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода (первого квартала, полугодия, девяти месяцев, календарного года), как это установлено пунктом 2 статьи 286 Кодекса, иностранная организация исчисляет сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетных периодов иностранные организации помимо квартальных авансовых платежей никакие промежуточные платежи в счет уплаты налога на прибыль не производят.

Сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Например, сумма платежа, подлежащая уплате по истечении третьего квартала, определяется как разность между суммой платежа, исчисленного нарастающим итогом с начала года за девять месяцев, и суммой платежа, исчисленного ранее за полугодие.

Иностранные организации вправе перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей

исчислению, и ставки налога.

7.3.1. В случае если с сумм доходов, перечисляемых постоянному представительству иностранной организации, были удержаны и перечислены в бюджет налоги у источника выплаты, то в соответствии с пунктом 7 статьи 307 Кодекса при включении в сумму прибыли иностранной организации таких доходов сумма налога, подлежащая уплате этой организацией в бюджет, уменьшается на сумму удержанного налога. В том же случае, если сумма удержанного в налоговом периоде налога превышает сумму налога за этот период, сумма излишне уплаченного налога подлежит в соответствии с Кодексом возврату из бюджета или зачету в счет будущих налоговых платежей этой организации.

В случае если иностранная организация направила до выплаты ей дохода лицу, его выплачивающему, уведомление, что выплачиваемый доход относится к ее постоянному представительству, и нотариально заверенную копию свидетельства о постановке этой иностранной организации - получателя дохода на учет в налоговом органе, оформленную не ранее чем в предшествующем налоговом периоде, удержание налога у источника выплаты с доходов, поименованных в пункте 1 статьи 309 Кодекса, не производится.

7.4. В сроки, установленные Кодексом, иностранные организации по итогам каждого отчетного (налогового) периода уплачивают сумму налога, а также представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию по установленной форме.

В соответствии с пунктом 1 статьи 289 Кодекса налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения налоговые декларации независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога.

Таким образом, налоговая декларация представляется в налоговые органы всеми иностранными организациями, имеющими отделения в Российской Федерации, независимо от того, привела их деятельность к образованию постоянного представительства или нет.

Форма Налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации с учетом изменений и дополнений, внесенных в соответствии с Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ, утверждена приказом МНС России от 26.07.2002 N БГ-3-23/398 (зарегистрирован в Минюсте России 19.08.2002 N 3701).

Инструкция по заполнению Налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации утверждена приказом МНС России от 07.03.2002 N БГ-3-23/118 (зарегистрирован в Минюсте России 15.04.2002 N 3368).

В соответствии с пунктом 8 статьи 307 "Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации" Кодекса такие иностранные организации вместе с налоговой декларацией по итогам налогового периода представляют годовой отчет о деятельности в Российской Федерации по форме, устанавливаемой МНС России.

7.4.1. Применительно к строительным площадкам иностранных организаций, необходимо дополнительно учитывать, что в течение срока, когда согласно международному соглашению Российской Федерации с иностранным государством об избежании двойного налогообложения строительная площадка на территории России не приводит к образованию постоянного представительства, такие организации не уплачивают авансовые платежи по налогу на прибыль и не исчисляют сумму налога на прибыль. Если фактический срок существования строительной площадки превысил срок, установленный в соглашении, в течение которого существование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства, то расчет налоговых обязательств по налогу на прибыль производится по первому отчетному сроку, наступающему после такого превышения, исходя из общего объема выполненных с начала существования строительной площадки работ.

7.5. В соответствии со статьями 271 и 273 Кодекса доходы и расходы могут признаваться организацией по методу начисления либо по кассовому методу. При этом организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС и налога с продаж не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Порядок исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, изложенный в главе 25 Кодекса, значительно отличается от порядка, действовавшего до 01.01.2002. В частности, значительные изменения произошли в отношении признания дат возникновения доходов и расходов, признаваемых для целей налогообложения, а также в части классификации объектов, принимаемых для целей налогообложения в специально установленном порядке.

В этой связи статьей 10 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах" установлен специальный порядок учета подобных показателей для целей налогообложения (далее - налоговая база переходного периода).

Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах установлен различный порядок определения налоговой базы переходного периода для налогоплательщиков, переходящих на определение доходов и расходов по методу начисления (п.1, п. 2 ст.10 Федерального закона N 110-ФЗ), и для налогоплательщиков, переходящих на определение доходов и расходов по кассовому методу (п.9 ст.10 Федерального закона N 110-ФЗ).

Порядок исчисления налоговой базы переходного периода изложен в Методических рекомендациях по расчету налоговой базы, исчисляемой в соответствии со статьей 10 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", утвержденных приказом МНС России от 21.08.2002 N БГ-3-

02/458 "Об утверждении Методических рекомендаций по расчету налоговой базы, исчисляемой в соответствии со статьей 10 Федерального закона от 06.08.2001 N 110-ФЗ".

II. Доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с деятельностью в Российской Федерации

1. Иностранные организации могут также получать доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с осуществлением деятельности непосредственно в Российской Федерации, включая деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства. Отдельные вопросы налогообложения таких доходов изложены в статье 309 Кодекса. Однако это не означает, что доходы, перечисленные в указанной статье, не может получать постоянное представительство.

Вне зависимости от наличия или отсутствия постоянного представительства указанные в статье 309 доходы, за изъятиями, установленными названной статьей Кодекса, относятся к доходам от источников в Российской Федерации. Наличие или отсутствие постоянного представительства влияет на порядок налогообложения доходов от источников в Российской Федерации.

1.1. В подпунктах 1-9 пункта 1 статьи 309 перечислены доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с осуществлением деятельности иностранной организацией в Российской Федерации. При этом в подпункте 10 указаны "иные аналогичные доходы".

Аналогичность доходов заключается не в схожести их с каким-либо из видов доходов, поименованных в пп.1-9 пункта 1 статьи 309, а в том, что они относятся к доходам от источников в Российской Федерации, не связанных с деятельностью через постоянное представительство, за исключением доходов, прямо упомянутых в статье 309 как не относящихся к доходам от источников в Российской Федерации.

В частности, к таким доходам относятся доходы от реализации на территории Российской Федерации ввозимых из-за границы товаров на условиях договоров торгового посредничества иностранных организаций с российскими организациями и гражданами. При этом доходом, источник которого находится на территории Российской Федерации, считается доход, выплачиваемый иностранной организации в виде разницы или части разницы между назначенной им ценой реализации и более выгодной ценой, по которой предприятие-посредник осуществило продажу поставленных для реализации товаров.

При отсутствии документов, свидетельствующих о ввозе иностранной организацией товаров из-за границы для их реализации на территории Российской Федерации, за доход, источник которого находится на территории Российской Федерации, принимается валовая выручка, выплаченная иностранной организации за реализованный товар.

Доходы иностранных организаций, полученные по внешнеторговым операциям, совершаемым исключительно от имени самой иностранной организации, и связанные с экспортом в Российскую Федерацию товаров, не относятся к доходам от источников в Российской Федерации и соответственно налогообложению у источника не подлежат.

1.2. Подпункт 5 пункта 1 статьи 309 содержит критерий в виде установленной доли недвижимого имущества российской организации, находящегося на территории Российской Федерации, в активах этой организации, в случае превышения которой доходы от реализации акций относятся к доходам от источников в Российской Федерации. В случае если указанная доля не превышает 50%, то такие доходы не относятся к доходам от источников в Российской Федерации.

Кроме того, в данном подпункте указывается, что доходы от реализации ценных бумаг или производных от них финансовых инструментов, обращающихся на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли), не признаются доходами от источников в Российской Федерации. Исходя из этого следует, что если акции российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, были приобретены на иностранных биржах (у иностранных организаторов торговли), то вне зависимости от соответствия критерию "50%" доходы иностранных организаций от их реализации не относятся к доходам от источников в Российской Федерации.

Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит указаний на необходимость проведения специальной оценки доли недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, в активах российской организации. В том числе не имеется никаких указаний и на необходимость оценки рыночной стоимости недвижимого имущества и активов в целом.

Кодекс также не устанавливает требований к источникам информации, из которых налоговый агент может узнать о фактической доле недвижимого имущества. Такие сведения может предоставить ему иностранная организация, продающая акции, на основании имеющихся у нее публикаций общепризнанных частных или официальных источников либо из информации, полученной продавцом акций от акционерного общества. Необходимая информация может быть получена покупателем акций - налоговым агентом непосредственно от акционерного общества, акции которого им приобретаются, либо из любых иных не запрещенных законом достоверных источников.

Налоговые органы при проведении проверок соблюдения налоговыми агентами возложенных на них Кодексом обязанностей по правильному исчислению, удержанию и перечислению в бюджет соответствующих налогов при реализации иностранными организациями акций российских организаций должны использовать сведения о недвижимом имуществе и транспортных средствах, поставленных на учет в налоговых органах в соответствии со статьей 83 Кодекса.

1.3. Доходы от продажи финансовых инструментов, базисным активом которых не являются акции российских организаций, более 50 процентов

активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, относятся к иным аналогичным доходам, предусмотренным подпунктом 10 пункта 1 статьи 309 Кодекса.

2. В соответствии со статьей 310 Кодекса на российские организации, выплачивающие доходы иностранным организациям от источников в Российской Федерации, возлагается обязанность исчислить и удержать налог с таких доходов при каждой выплате доходов. Такие лица признаются налоговыми агентами (статья 24 Кодекса).

При этом необходимо различать понятие "источник дохода" и "источник выплаты дохода".

Источником дохода в Российской Федерации может являться сама деятельность иностранной организации в Российской Федерации по выполнению работ, оказанию услуг через ее отделение или иных юридических или физических лиц. Если же работы или услуги производятся в иностранном государстве, то источник дохода является "иностранным".

Получение дохода иностранными организациями из источников в Российской Федерации может быть не связано с осуществлением непосредственной деятельности в Российской Федерации. К таким доходам относятся, в частности, проценты, дивиденды, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности (роялти) и т.п.

Термин "источник выплаты дохода" означает лицо, которое непосредственно производит выплаты другому лицу за поставленные им товары, выполненные работы или оказанные услуги, предоставленные ей имущественные права. При этом местонахождение источника дохода и источника выплаты дохода может не совпадать. Так, например, если иностранная организация поставляет в Российскую Федерацию по внешнеторговому контракту на условиях FOB произведенные ею товары, то источник дохода этой иностранной организации будет находиться в государстве, в котором эти товары произведены, а источник выплаты - в Российской Федерации. Именно поэтому доходы по таким внешнеторговым контрактам не подлежат обложению налогом на прибыль в Российской Федерации.

Для квалификации источника дохода не имеет значение с каких счетов осуществляется его выплата иностранной организации. При выплате иностранным организациям доходов от источников в Российской Федерации непосредственно с корреспондентских счетов российских банков в иностранных банках или со счетов российских организаций в иностранных банках также производится удержание налога в установленных случаях.

2.1. Доходы иностранных организаций, не относящиеся к доходам от источников в Российской Федерации, выплачиваются без удержания налога у источника выплаты дохода без представления иностранной организацией - получателем дохода каких-либо документов.

Вместе с тем, если иностранная организация оказывает услуги в Российской Федерации другой иностранной организации и хотя источник выплаты будет являться "иностранным", источник дохода будет оставаться "российским", и, следовательно, в установленных случаях доход будет подпадать под налогообложение в Российской Федерации. "Российским" будет оставаться также источник дохода в случае, если иностранная организация оказывает в

Российской Федерации услуги российской организации, а непосредственно оплата этих услуг производится другой иностранной организацией (источником выплаты), например, в счет погашения ею задолженности перед российской организацией.

В том же случае, если иностранная организация оказывает услуги российской организации за пределами Российской Федерации, то такие доходы не могут рассматриваться как доходы от источников в Российской Федерации и соответственно подлежать обложению налогом на прибыль в Российской Федерации.

Так, не относятся к доходам от источников в Российской Федерации суммы, выплачиваемые российскими банками за обслуживание их счетов "ностро" в иностранных банках, а также за осуществление операций по этим счетам, комиссии за организацию синдицированных кредитов, юридическую экспертизу и т.д., т.е. доходы за услуги, выполненные не на территории Российской Федерации.

3. Дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 43 Кодекса "дивиденды" - любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Налог удерживается с полной суммы выплаты доходов в виде дивидендов по ставке 15 процентов.

Соглашениями об избежании двойного налогообложения термину "дивиденды" может придаваться иное значение. В таких случаях соответствующий вид дохода подлежит обложению налогом на прибыль в порядке, установленном для дивидендов, независимо от того значения, которое придается указанному термину законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

4. Процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибыли и конвертируемые облигации.

В соответствии с пунктом 3 статьи 43 Кодекса процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в т.ч. в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

К процентному доходу, в частности, относятся:

- доходы по предоставленным займам и кредитам, в том числе по товарным и коммерческим;

- доходы от средств, размещенных в депозит;

- доходы, начисленные по корреспондентским счетам иностранных банков;

- доходы, выплачиваемые иностранным банкам по операциям "овердрафт";

- доходы от премий, выплачиваемых при погашении ценных бумаг, ранее реализованных с дисконтом;

- доходы по эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

- иные доходы, рассматриваемые в качестве "процентов" в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения.

4.1. Налог при выплате процентного дохода по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и размещения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов, удерживается по ставке 15 процентов.

Доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 года включительно, а также доход в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года, эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации, облагается по ставке 0 процентов.

При выплате иных видов процентного дохода налог удерживается у источника выплаты по ставке 20 процентов.

В случае если соглашением об избежании двойного налогообложения, действующим в отношениях Российской Федерации с иностранным государством, предусмотрен иной порядок налогообложения доходов в виде дивидендов и процентов, то применяются положения соответствующего международного договора.

4.2. Доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации, облагаются по ставке 20 процентов, если только такие доходы в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения не квалифицируются как "дивиденды".

4.3. Доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности облагаются у источника выплаты по ставке 20 процентов, если иное не предусмотрено соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения.

4.4. Доходы от реализации акций (долей в капитале) российских организаций, более 50 % активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей).

В соответствии со статьей 280 Кодекса налоговая база по доходам от реализации акций определяется как разница между суммой доходов от реализации акций и расходами (определяемыми исходя из цены приобретения этих ценных бумаг, в том числе расходов на приобретение, затрат на реализацию и т.д.). Указанные расходы иностранной организации учитываются

при определении налоговой базы, если к дате выплаты доходов в распоряжении налогового агента имеются предоставленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах.

К исчисленной таким образом налоговой базе применяется ставка налога в размере 24 процента.

В случаях если документально подтвержденные данные о расходах иностранной организации на приобретение акций не представлены или если эти расходы не признаются расходом в целях обложения налогом на прибыль, налог удерживается с полной суммы дохода от реализации акций по ставке 20 процентов.

4.5. Доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации.

Налоговая база исчисляется как разница между суммой дохода от реализации недвижимости и остаточной стоимостью имущества (если оно является амортизируемым) или ценой приобретения этого имущества (в иных случаях).

Как и в случае, приведенном в п. 4.4 настоящих Методических рекомендаций, на момент выплаты дохода у налогового агента должны быть в распоряжении предоставленные иностранной организацией документы, подтверждающие ее расходы.

В этом случае к налоговой базе применяется ставка налога в размере 24 процента. В иных случаях к общей сумме выплачиваемого дохода применяется ставка налога в размере 20 процентов.

4.6. Доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации.

Доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, за исключением доходов от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках, облагаются по ставке 20 процентов.

Доходы от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках, облагаются по ставке 10 процентов.

Доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю.

В остальных случаях сдачи имущества в аренду или субаренду облагаемым доходом является вся сумма выплаты иностранному арендодателю.

4.7. Доходы от международных перевозок облагаются у источника выплаты в полной сумме выплаты по ставке 10 процентов.

Международные перевозки в отличие от внутренних перевозок

осуществляются между пунктами, находящимися в разных государствах, одним из которых является Российская Федерация.

В соответствии с подпунктом 8 пункта 1 статьи 309 Кодекса под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным, или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом.

Вместе с тем, если перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации, она в соответствии с Кодексом не рассматривается как "международная" для целей взимания налога на прибыль. Доходы иностранных организаций от таких перевозок не относятся к доходам от источников в Российской Федерации и соответственно не подлежат налогообложению в Российской Федерации.

Не относится к международным перевозкам перемещение продукции по трубопроводам.

4.8. Штрафы и пени за нарушение договорных обязательств облагаются у источника выплаты по ставке 20 процентов.

4.9. Иные аналогичные доходы облагаются по ставке налога в размере 20 процентов.

4.10. Вышеуказанные ставки применяются ко всем доходам, выплаченным после 1 января 2002 г., независимо от времени их начисления.

5. Пунктом 1 статьи 310 Кодекса установлено, что с доходов иностранной организации, указанных в пункте 1 статьи 309, налоговый агент обязан исчислить и удержать налог при каждой выплате дохода, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 2 статьи 310.

5.1. В случае когда выплата доходов иностранной организации, подлежащих налогообложению в Российской Федерации у источников их выплаты, производится российской организацией через ее обособленное подразделение, удержание налога и перечисление его в бюджет производится этой организацией также через указанное обособленное подразделение. Налоговый расчет (информация) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов также подлежит направлению в налоговый орган по месту своего нахождения (месту нахождения организации, месту нахождения обособленного подразделения организации - налогового агента).

5.2. В соответствии с пунктом 2 статьи 310 Кодекса исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производится по всем видам доходов, указанных в пункте 1 статьи 309 Кодекса, во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением, в частности, случаев:

- выплаты доходов в пользу постоянного представительства иностранной организации. При этом у налогового агента должна иметься нотариально заверенная копия свидетельства о постановке на учет этой иностранной организации в налоговом органе Российской Федерации, оформленная не ранее чем в предыдущем налоговом периоде. Иностранные организации могут также обращаться в налоговые органы за получением справки о

подтверждении наличия постоянного представительства этой иностранной организации. Такая справка может быть выдана налоговым органом исходя из сведений об уплате иностранной организацией налога на прибыль в связи с деятельностью в Российской Федерации, данных Налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации за предыдущий отчетный (налоговый) период и/или если имеются достаточные основания считать, что деятельность иностранной организации в текущем отчетном периоде приведет к образованию постоянного представительства (например, началось осуществление подрядных строительных работ). В случае обращения иностранной организации справка должна быть выдана налоговым органом в общеустановленные сроки для ответов на запросы организаций. Если налоговый орган считает, что деятельность иностранной организации не приведет к образованию постоянного представительства, он должен в эти же сроки уведомить заявителя с соответствующим обоснованием;

- выплаты доходов, не относящихся к постоянному представительству, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в Российской Федерации, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет действующий международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения.

5.3. В статье 312 Кодекса указывается, что иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым у России имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. При этом указанное подтверждение должно быть заверено компетентным в смысле соответствующего соглашения органом иностранного государства. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык.

Поскольку компетентный орган (лицо) иностранного государства, непосредственно поименованный в международном договоре, может делегировать свои полномочия иным органам (лицам) в случае возникновения затруднений в установлении полномочий органа (лица), подтвердившего постоянное местонахождение иностранной организации, а также в определении принадлежности печати (штампа) такому уполномоченному органу (лицу) иностранного государства, налоговый орган может обратиться за получением разъяснений в МНС России (Управление международных налоговых отношений).

Кодекс не устанавливает обязательной формы документов, подтверждающих постоянное местопребывание в иностранном государстве.

Такими документами могут являться справки по форме, установленной внутренним законодательством этого иностранного государства, а также справки в произвольной форме. Указанные справки рассматриваются как подтверждающие постоянное местопребывание иностранной организации в случае, если в них содержится следующая или аналогичная по смыслу формулировка:

"Подтверждается, что организация ... (наименование организации) ... является (являлась) в течение ... (указывается период) ... лицом с постоянным местопребыванием в ... (указывается государство) ... в смысле Соглашения (указывается наименование международного договора) между Российской Федерацией/СССР и (указывается иностранное государство)".

Поскольку постоянное местопребывание в иностранных государствах определяется на основе различных критериев, соответствие которым устанавливается на момент обращения за получением необходимого документа, в выдаваемом документе должен быть указан конкретный период (календарный год), в отношении которого подтверждается постоянное местопребывание. При этом указанный период должен соответствовать тому периоду, за который причитаются выплачиваемые иностранной организации доходы.

Налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов, независимо от количества и регулярности таких выплат, видов выплачиваемых доходов и т.п.

В документах, подтверждающих постоянное местопребывание, проставляется печать (штамп) компетентного (или уполномоченного им) в смысле соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения органа иностранного государства и подпись уполномоченного должностного лица этого органа. Указанные документы подлежат легализации в установленном порядке, либо на таких документах должен быть проставлен апостиль*.

Документ, подтверждающий постоянное местопребывание, может быть также составлен по формам, разработанным ранее в этих целях в соответствии с инструкцией Госналогслужбы России от 16.06.1995 N 34 "О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц". При этом направление иностранной организацией заполненных форм в налоговые органы Российской Федерации и получение разрешения на неудержание налога от российских налоговых органов не требуется.

Предоставление налоговому агенту вышеперечисленных документов допускается не в оригинале, а в нотариально заверенных копиях таких документов.

Такие документы, как свидетельства о регистрации на территории иностранных государств (сертификаты об инкорпорации), выписки из торговых реестров и т.п., не могут рассматриваться в качестве документов, подтверждающих в налоговых целях постоянное местонахождение организации в иностранном государстве.

5.4. В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 310 Кодекса в случае выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождения подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников. К таким общедоступным информационным источникам относятся, в частности, международные справочники "The

banker`s Almanac" (издание "Reed information services" England) или международный каталог "International bank identifier code" (издание S.W.I.F.T., Belgium & International Organization for Standartization, Switzerland).

6. В соответствии с пунктом 2 статьи 309 Кодекса доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров или иного имущества (кроме доходов от реализации акций российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, и доходов от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации), осуществления работ, оказания услуг на территории Российской Федерации, не приводящие к образованию постоянного представительства в Российской Федерации, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Исходя из изложенного в пункте 2 статьи 309 Кодекса под иным имуществом понимаются любые другие ценные бумаги и любое движимое имущество, находящееся на территории Российской Федерации.

При продаже облигаций и векселей у иностранной организации могут возникать доходы двух видов - это доходы собственно от продажи такого имущества и процентные доходы. Если иностранная организация продает в Российской Федерации облигации и векселя, доходы от такой продажи имущества могут не облагаться только в том случае, если они не связаны с постоянным представительством этой иностранной организации в Российской Федерации. При этом процентный доход (например, накопленный купонный доход) подлежит налогообложению у источника выплаты по самостоятельному, установленному положениями статьи 309 Кодекса, основанию.

В том случае, если иностранная организация является резидентом государства, с которым у Российской Федерации имеется действующее соглашение об избежании двойного налогообложения, указанные доходы облагаются с учетом положений соглашения.

Если иностранной организации выплачиваются доходы от продажи акций, иных ценных бумаг, полученные в результате ее самостоятельной или через иных лиц деятельности, не образующей постоянное представительство, то такие доходы обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

7. Перечисленные в разделе II настоящих Методических рекомендаций доходы являются объектом налогообложения независимо от формы, в которой они получены, в частности в натуральной или иной неденежной форме, например путем погашения обязательств, в виде прощения долга, зачета требований.

В таких случаях или в случае, если доход выплачивается иностранной организации в натуральной форме или в случае, если сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив соответствующим образом доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме.

Также не имеют значения для целей удержания налога указания иностранной организации налоговому агенту о перечислении причитающихся ей выплат третьим лицам, своим обособленным подразделениям, реинвестировании

дохода и т.п.

7.1. Налоговая база по указанным доходам и сумма налога, удерживаемого с таких доходов, исчисляется в валюте, в которой иностранная организация получает такие доходы.

Расходы, произведенные в другой валюте, исчисляются в той же валюте, в которой получен доход, по официальному курсу Банка России на дату осуществления таких расходов.

7.2. Согласно пункту 2 статьи 287, пункту 1 статьи 310 Кодекса налоговый агент обязан перечислить сумму налога, удержанного с доходов иностранной организации, в доход федерального бюджета в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией либо в валюте выплаты дохода, либо в валюте Российской Федерации по официальному курсу Банка России на дату перечисления налога.

8. При применении соглашений об избежании двойного налогообложения, включая вопросы неудержания налогов у источника выплаты и возврата ранее удержанных у источника выплаты налогов, следует учитывать также следующее.

Лица, к которым применяются положения статей соглашения об избежании двойного налогообложения, устанавливающих порядок налогообложения определенных видов доходов, должны иметь фактическое право на получение соответствующего дохода.

Иностранная организация имеет фактическое право на доход при наличии правовых оснований для получения дохода, которым является факт заключения ею договора.

Поэтому при наличии выплат доходов иностранным организациям, относящимся к доходам от источников в Российской Федерации, в целях установления обязанности по удержанию налогов у источника выплаты необходимо удостовериться, имеет ли лицо, в пользу которого осуществлена выплата, фактическое право на получение этих доходов.

Освобождение от удержания налогов у источника выплаты в установленных случаях может быть осуществлено только в отношении лица, имеющего фактическое право на получение дохода.

Если фактическое право на получение дохода имеет российское лицо, а платежи производятся иностранной организации (например, в счет взаимозачетов), то положения международного договора не применяются.

Если фактическое право на получение доходов имеет иностранная организация, то не имеет значения, на счета каких лиц перечисляются эти доходы.

8.1. Фактическое право на проценты по соглашению о займе возникает у иностранной организации-займодавца с момента передачи заемных денежных средств заемщику. Договор займа является реальным и считается заключенным в соответствии со статьей 807 Гражданского кодекса Российской Федерации с момента передачи займодавцем денег или других

вещей заемщику.

В соответствии со статьей 819 Гражданского кодекса Российской Федерации кредитный договор в отличие от договора займа является договором консенсуальным, т.е. считается заключенным с момента его подписания сторонами.

Таким образом, фактическое право у иностранной организации на доход в виде процентов по кредитному договору возникает с момента его подписания сторонами.

8.2. Аналогичный подход следует применять при установлении наличия фактического права иностранной организации на получение дохода от источников в Российской Федерации в связи с заключением такой иностранной организацией иных помимо кредитного договора и договора займа договоров.

8.3. При выплате дивидендов по акциям, владельцем которых является иностранная организация, ее право на дивиденды подтверждается выпиской из реестра акционеров организации-эмитента. Право на дивиденды возникает у акционера вместе с возникновением у него права собственности на ценную бумагу. Факт принятия или непринятия на ежегодном собрании акционеров организации-эмитента решения о выплате дивидендов не создает и не лишает владельцев акций прав на получение дивидендов.

В случае если иностранной организацией - владельцем акций заключен договор на оказание депозитарных услуг и в реестре акционеров организации - эмитента значится депозитарий как номинальный держатель акций, при выплате доходов иностранным организациям их права на получение дивидендов по акциям подтверждаются:

депозитарным договором между иностранной организацией-депонентом и депозитарием;

выпиской по счету депо иностранной организации, открытом в депозитарии, подтверждающей, что данная иностранная организация является владельцем акций;

выпиской из реестра акционеров организации-эмитента, свидетельствующей о том, что данный депозитарий зарегистрирован в реестре акционеров в качестве номинального держателя акций.

9. В соответствии со статьями 24, 289 и 310 Кодекса налоговые агенты обязаны в сроки, установленные законодательством, представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Форма Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена приказом МНС России от 24.01.2002 N БГ-3-23/31, зарегистрированным в Минюсте России 01.04.2002 N 3340.

Инструкция по заполнению формы Налогового расчета (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов утверждена приказом МНС России от 03.06.2002 N БГ-3-23/275,

зарегистрированным в Минюсте России 21.06.2002 N 3526.

Как установлено пунктом 2 статьи 285 Кодекса, для налогоплательщиков-организаций, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

С учетом вышеизложенного налоговые агенты, исчисляющие авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, составляют налоговый расчет (информацию) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в отношении выплат, произведенных в течение месяца, и представляют его в налоговые органы по месту своего нахождения по истечении месяца, двух месяцев, трех месяцев и так далее до окончания соответствующего календарного года, в том числе по окончании последнего в налоговом периоде отчетного периода. При этом налоговый расчет нарастающим итогом с начала года не составляется.

10. Пунктом 2 статьи 312 Кодекса предусмотрено, что для возврата ранее удержанного у источника выплаты налога иностранные организации - получатели дохода представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента заявление по форме, устанавливаемой МНС России. Письмо Госналогслужбы России от 03.01.1996 N НП-4-06/1н "О порядке расчетов с бюджетом по своевременно не удержанным налогам на доходы иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации" с 1 января 2002 г. применению не подлежит.

Формы заявлений иностранной организации на возврат сумм налогов, удержанных с доходов от источников в Российской Федерации, утверждены приказом МНС России от 15.01.2002 N БГ-3-23/13, зарегистрированным в Минюсте России 05.03.2002 N 3281.

Инструкции по заполнению форм заявлений иностранной организации на возврат сумм налогов от источников в Российской Федерации утверждены приказом МНС России от 20.05.2002 N БГ-3-23/259, зарегистрированным в Минюсте России 05.06.2002 N 3501.

Заявление может быть подано в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход. Указанная норма Кодекса применяется в отношении доходов, выплаченных с 1 января 2002 года.

Для удобства налогоплательщиков ими могут использоваться формы заявлений с подстрочным переводом на иностранный язык. Образцы таких форм заявлений в электронном формате размещены на Интернет-сайте МНС России.

При поступлении заявления в налоговый орган по месту постановки на учет лица, выплатившего доход иностранной организации и удержавшего налог (налогового агента), на экземплярах заявления, предназначенных для данного налогового органа и заявителя, проставляются отметки о получении с подписью уполномоченного должностного лица и печатью (штампом) вышеупомянутого налогового органа.

Экземпляр заявления, предназначенный для заявителя, с отметкой налогового органа о получении возвращается заявителю или его уполномоченному

представителю.

После проверки соответствия сведений, указанных в заявлении, фактическим данным и положениям соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения СССР/Российской Федерации с конкретным иностранным государством, руководитель (его заместитель) налогового органа по месту постановки на учет налогового агента принимает решение о возврате соответствующих сумм налогов иностранной организации, о чем делается отметка в разделе 6 экземпляра заявления, предназначенного для налогового органа по месту постановки на учет лица, выплатившего доход и удержавшего налог, - налогового агента.

---

*Апостиль - apostille - формальная процедура удостоверения подлинности подписи, качества, в котором выступало лицо, подписавшее документ, и в надлежащем случае подлинности печати и штампа, которыми скреплен этот документ, установленная Гаагской конвенцией 1961 года, отменяющей требование легализации иностранных официальных документов.