

МИНОБРНАУКИ РОССИИ  
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»  
БАЛАШОВСКИЙ ИНСТИТУТ (ФИЛИАЛ)

Кафедра педагогики и психологии

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ  
ИНОСТРАННЫХ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ  
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НА ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

АВТОРЕФЕРАТ БАКАЛАВРСКОЙ РАБОТЫ

студентки 5 курса 59 «к» группы  
направления подготовки 40.03.01 «Юриспруденция»  
факультета естественно-научного и педагогического образования  
Кадыровой Эльмиры Муратовны

Научный руководитель  
доцент кафедры педагогики и психологии,  
кандидат педагогических  
наук \_\_\_\_\_

Т.А. Юмашева

(подпись, дата)

Зав. кафедрой педагогики и психологии,  
кандидат психологических наук,  
доцент \_\_\_\_\_

О.В. Карина

(подпись, дата)

**Балашов 2019**

## ВВЕДЕНИЕ

Эффективное развитие экономики страны имеет прямую зависимость от системы налогообложения. Значимую часть дохода бюджета Российской Федерации приносит инвестиционная деятельность, осуществляемая на территории Российской Федерации иностранными юридическими лицами. Потребность в увеличении иностранного инвестирования, с одной стороны, и обеспечения публичных интересов государства, с другой, определяют специфический характер налоговых правоотношений, складывающихся между государством и иностранными юридическими лицами.

Процесс развития современной системы налогообложения в части деятельности иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации осложнен тем, что правовое регулирование данной деятельности находится на стыке отраслей российского законодательства, а именно гражданского, финансового, административного и иных.

Актуальность темы исследования обусловлена особенностями иностранного юридического лица как субъекта налоговых правоотношений, а также связанными с этим коллизиями и пробелами в законодательстве. Наличие иностранного элемента во внутригосударственной деятельности определяет сложности правоприменительной практики. Установление налогового режима для иностранных организаций прямо влияет на объем их присутствия на территории государства. Помимо сложностей в разграничении юрисдикции государства, регулирующей деятельность юридического лица, налогообложение указанного субъекта осложняется и рядом других вопросов. В частности, в связи с отсутствием законодательно закрепленного понятия иностранной организации открытым остается вопрос о налогово-правовом статусе.

Для выявления особенностей правового регулирования иностранных юридических лиц необходимо определиться с понятием иностранного юридического лица. В законодательстве Российской Федерации отсутствует об-

щепринятое определение иностранного юридического лица. В связи с этим представляется необходимым рассмотреть указанную категорию с различных позиций и выделить единую дефиницию.

Налогообложение иностранных юридических лиц — устоявшийся институт налогового права. Стремительное развитие налогового законодательства предопределяет необходимость его дальнейшего исследования. Анализу правового положения иностранных юридических лиц не уделяется должного внимания. В работах анализируются общетеоретические положения налогообложения иностранных юридических лиц, рассматривается специфика взимания отдельного вида налога. Однако для выявления проблем правового регулирования налогообложения иностранных юридических лиц необходимо комплексно исследовать указанный институт во взаимосвязи международного и внутреннего законодательства, а также механизма реализации правовых норм.

Теоретическую основу исследования составляют труды ученых, изучавших правовую природу, а также особенности законодательного регулирования деятельности иностранных юридических лиц в Российской Федерации. Проблемы правового регулирования деятельности иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации исследовались в работах А. В. Басова, Е. В. Долининой, С. П. Колчина, Н. В. Соколовой, О. А. Родионовой, Н. Ю. Титова.

**Объектом исследования** являются общественные отношения, возникающие при функционировании налогообложения иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.

**Предметом исследования** являются нормы права, регулирующие налогообложение иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.

**Цель исследования** заключается в комплексном, взаимосвязанном рассмотрении правового регулирования налогообложения иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации, анализе судебной

практике и определении путей совершенствования налогообложения иностранных юридических лиц.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- раскрыть сущность понятия «иностранное юридическое лицо»;
- проанализировать налоговый статус иностранных юридических лиц;
- выявить особенности налогообложения деятельности иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства;
- выявить проблемы в правовом регулировании налогообложения иностранных юридических лиц в Российской Федерации;
- провести анализ правоприменительной практики по налогообложению иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.

**Методологическую основу** исследования составляют общие и частнонаучные методы, такие как анализ, синтез, метод сравнительного правоведения, формально-юридический и другие.

**Теоретическая значимость** работы заключается в комплексном исследовании особенностей налогообложения иностранных юридических лиц: в выявлении частноправовых и публично-правовых начал в правовом регулировании их деятельности, исследовании правового и налогового статуса иностранных юридических лиц, в анализе правоприменительной практики, выявлении пробелов и противоречий в законодательстве, регулирующем их деятельность, а также в формулировке конкретных предложений по решению проблем.

**Практическая значимость** исследования заключается в возможности использования выводов и предложений, сформулированных в ходе изучения системы налогообложения иностранных юридических лиц, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации в правотворческом процессе, работе предприятий, организаций и учреждений, а также в юридиче-

ской науке.

#### **Нормативно-правовая база исследования:**

1. Конвенция об урегулировании инвестиционных споров между государствами и физическими или юридическими лицами других государств (Вашингтон, 18 марта 1965 г.).
2. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (ред. от 21.07.2014).
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 177-ФЗ (ред. 15.04.2019).
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (ред. 18.03.2019).
5. Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» от 09.07.1999 г. № 160-ФЗ (ред. 31.05.2018)

**Структура работы:** работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованных источников.

### **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Иностранными юридическими лицами по российскому законодательству считаются лица, которые созданы, зарегистрированы и действуют на территории и по законам иностранного государства. В силу действия такого определения иностранным юридическим лицом может быть признан достаточно широкий круг организаций, действующих или планирующих действовать на территории Российской Федерации практически во всех формах.

Анализ законодательства Российской Федерации показывает, что согласно статье 2 Гражданского кодекса Российской Федерации, правовое положение иностранных юридических лиц в Российской Федерации определяется в первую очередь отечественным законодательством.

Иностранные юридические лица могут действовать на территории Российской Федерации и в качестве коммерческих организаций, целью которых

является получение дохода. Согласно части 2 статьи 50 Гражданского кодекса Российской Федерации, они могут действовать в форме хозяйственных товариществ и обществ, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов. Цели, для которых создается коммерческая организация, должны быть указаны в ее статуте

Правовой статус иностранных юридических лиц в Российской Федерации следует определить, как специальный. Несмотря на предоставление иностранным организациям национального режима, их правовой статус имеет особенности в связи с установлением нормативно-правовыми актами запретов и отраслях, обеспечивающих государственную безопасность, суверенитет, политическую и экономическую стабильность. На территории Российской Федерации юридическим лицам предоставляется режим наибольшего благоприятствования, который устанавливается на основе принципа взаимности, что обеспечивается посредством заключения международных договоров и соглашений.

Функционирование иностранных юридических лиц предполагает сочетание интересов юридического лица и национальных интересов государства, в связи с чем регулируется как нормами частного, так и нормами публичного права.

Начало правового регулирования деятельности иностранных организаций на территории России было положено изданием в 1863 году Указа «О предоставлении Французским акционерным (анонимным) обществам и другим, учрежденным во Франции, товариществам права пользоваться в России всеми правами, сообразуясь с русскими законами». Данный Указ подтвердил фактическое признание иностранных организаций как субъектов права на территории России.

В настоящее время публично-правовое регулирование деятельности иностранных организаций осуществляется Налоговым кодексом Российской Федерации и Федеральным законом от 10.12.2003 №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», который императивно определяет права

и обязанности нерезидентов касаясь владения, пользования и распоряжения валютными ценностями на территории Российской Федерации.

Отметим, что распространение действия законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации на иностранных юридических лиц обозначает необходимость определения их налогового статуса: категорий правоспособности, дееспособности, организационно-правовой формы юридического лица, наличие объектов налогообложения.

Налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с указанным кодексом возложена обязанность уплачивать, налоги, сборы, страховые взносы. Таким образом, налоговое законодательство относит к налогоплательщикам, в том числе, иностранные юридические лица.

Для целей налогообложения, всех иностранных юридических лиц, осуществляющие деятельность в Российской Федерации, можно классифицировать следующим образом: налоговые резиденты Российской Федерации; иностранные организации, образующие постоянное представительство на территории Российской Федерации; налоговые организации, получающие доходы от источников на территории Российской Федерации. Налоговый статус указанных субъектов различен.

Налоговые льготы и преференции, предоставляемые российским юридическим лицам, применимы в равной степени и к таким организациям. Наибольший интерес в этой связи представляет возможность применения нулевой процентной ставки по доходам от дивидендов от дочерних компаний как российских, так и иностранных, что предусмотрено статьей 284 Налогового кодекса Российской Федерации и нулевой ставки в отношении доходов, полученных вследствие отчуждения доли в уставном капитале российских организаций в соответствии со статьей 224 Налогового кодекса Российской Федерации. На такие организации не распространяются ограничения, связанные с предельным размером процентов, включаемых в состав

расходов по контролируемой задолженности, содержащиеся в статье 269 Налогового кодекса Российской Федерации. Следовательно, в некоторых случаях добровольное признание иностранным юридическим лицом себя резидентом имеет положительный налоговый эффект.

Иностранные юридические лица, осуществляющие деятельность посредством создания в Российской Федерации филиалов (иных постоянных представительств) обладают особым налоговым статусом. Термин «постоянное представительство», используемый для целей налогообложения закреплен в статье 306 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой под ним понимается обособленное подразделение, например, филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство или иное место деятельности иностранной организации, посредством которого юридическое лицо функционирует в России. Особенность их налогового статуса заключается в определении объекта налогообложения по налогу на прибыль организации, так как прибыль для них определяется как полученные через обособленное подразделение доходов, уменьшенных на величину произведенных постоянным представительством расходов.

Отметим, что иностранное юридическое лицо, выполняющее торговые процедуры в Российской Федерации, признается плательщиком налога на добавленную стоимость и обязано зарегистрировать постоянное представительство в России. Уплата данного налога происходит идентично российским юридическим лицам. Иностранные организации не являются плательщиками российского налога на добавленную стоимость, если они исключительно ввозят товар российским импортерам.

Если иностранное юридическое лицо имеет представительство в Российской Федерации, то порядок уплаты налога на добавленную стоимость аналогичен порядку уплаты налога через представительство рассмотренных выше налогов. При реализации иностранным юридическим лицом товаров, подлежащих обложению налога на добавленную стоимость, без образования постоянного представительства Российской Федерации, обязанности налого-



вого агента возлагаются на российскую организацию – покупателя услуг.

Сложности возникают при учете налога на добавленную стоимость в филиале иностранного юридического лица, образующего постоянное представительство в Российской Федерации, в части разделения принимаемого и не принимаемого к вычету данного налога по косвенным расходам, часть которых не связана с предпринимательской деятельностью.

Следовательно, при осуществлении филиалом иностранной организации подготовительной или вспомогательной деятельности в интересах иностранного юридического лица реализация услуг отсутствует, поэтому налог на добавленную стоимость к вычету не принимается. Однако вопрос о наличии объекта налогообложения в этом случае является спорным, так как реализация не единственный объект налогообложения налогом на добавленную стоимость.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Осуществление предпринимательской деятельности иностранными субъектами является необходимой составляющей развития экономики Российской Федерации. Одним из основополагающих аспектов, влияющих на ведение деятельности иностранными субъектами в государстве, является вопрос их налогообложения.

Понятие иностранного юридического лица Российской Федерации нормативно не закреплено. В различных отраслях применяются специальные термины, такие как: «иностранный инвестор», «нерезидент», отражающие особенности статуса иностранной организации в установленной сфере правового регулирования. Определение национальности юридического лица в соответствии с нормативно-правовой базой Российской Федерации осуществляется преимущественно, исходя из признака инкорпорации. Однако в некоторых случаях нормативно-правовые акты позволяют использовать его в совокупности со вспомогательными критериями.

В Российской Федерации иностранные юридические лица обладают специальным правовым статусом, так как, несмотря на установление для них режима наибольшего благоприятствования, применяемого, как правило, на основе принципа взаимности, законодательные акты содержат ограничения на осуществление ими деятельности в наиболее важных для государства сферах, таких как государственная безопасность, политическая и экономическая стабильность. Следует отметить симбиоз частноправовых и публичных начал в правовом регулировании деятельности иностранных юридических лиц. С одной стороны, установление национального режима для иностранных юридических лиц обуславливает регулирование их деятельности отраслями частного права, с другой — иностранный элемент предопределяет необходимость публично-правового регулирования. Также сочетание частных и публично-правовых начал в правовом регулировании деятельности иностранных юридических лиц отражается в системе устанавливаемых льгот (стимулов) и ограничений. Достижение баланса интересов в таком случае обеспечивается комплексным публично-правовым регулированием.

Налоговый статус иностранных юридических лиц предопределяется тем, является ли лицо резидентом Российской Федерации, функционирует в Российской Федерации через постоянное представительство или получает в Российской Федерации доход от источника выплаты. Налоговый статус иностранных юридических лиц определяется не только нормами российского законодательства, но и правилами международных договоров об избежание двойного налогообложения, которые имеют приоритетное значение. В случае признания иностранного юридического лица резидентом Российской Федерации его налогообложение осуществляется аналогично российским юридическим лицам. Налогообложение нерезидентов зависит от того, образованно ли им на территории Российской Федерации постоянное представительство.

Доходы иностранных юридических лиц, не образующих постоянного представительства в пределах Российской Федерации, подлежат налогооб-

ложению у источника выплаты.

Налогообложение иностранных юридических лиц также регулируется налоговыми конвенциями. Целью заключения налоговых соглашений является устранение двойного налогообложения как негативного аспекта экономической деятельности и противодействию уклонению от уплаты налогов.

В ходе исследования был выявлен ряд проблем. Во-первых, отсутствие законодательно закрепленного понятия «иностранное юридическое лицо». Представляется возможным определить иностранное юридическое лицо как юридическое лицо, учрежденное на территории иностранного государства в соответствии с его законодательством вне зависимости от гражданства учредителей (участников) юридического лица, его уставного (складочного капитала), место нахождения органов управления.

Во-вторых, в вопросе налогообложения иностранных юридических лиц сложным является вопрос формирования ими налоговой базы. В частности, одной из проблем правового регулирования является отсутствие нормы об определении места передачи услуг, которые оказываются для собственных нужд представительства иностранного юридического лица.

В-третьих, перечень доходов, подлежащих налогообложению у источника не является закрытым. Налоговый кодекс Российской Федерации применяет формулировку «иных аналогичных доходов», критерии отнесения к которым не установлены.

В-четвертых, уклонение от уплаты налогов посредством использования преференций и льгот, предоставляемых международными договорами во избежание двойного налогообложения. Возложение обязанности по контролю над возможностью применения предоставляемых налоговым соглашением льгот, на налогового агента, увеличивает налоговое бремя российских организаций и не позволяет достичь цели пресечения злоупотреблением налоговыми соглашениями.

Таким образом, правовое регулирование налогообложения иностранных юридических лиц в России не исключает проблем правоприменения.

Пробелы в правовом регулировании приводят к дестабилизации экономической ситуации, к возможности уклонения от уплаты налогов посредством совершения действий в обход закона, с одной стороны, и увеличению налогового бремени добросовестных субъектов — с другой. Представленные пути решения данных проблем позволят обеспечить защиту прав и законных интересов как частных субъектов — иностранных юридических лиц, так и публичные интересы, а также позволит обеспечить развитие внешнеэкономических связей и привлечение иностранных инвестиций.