

# АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТИ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

## ANALYSIS OF TAX LEGAL PERSONALITY OF FOREIGN ORGANIZATIONS

*T. Dirksen*

*Summary.* The article presents an analysis of the tax legal personality of foreign organizations. The author attempts to classify the tax legal personality of foreign organizations. Analyzing the situation with the inaccuracy of the term "foreign organization", the author proposes to consolidate the tax and legal status of all forms of permanent representative offices of a foreign organization.

*Keywords:* taxpayers, tax legal personality, foreign organizations, legal status.

*Дирксен Татьяна Викторовна*

*Новосибирский государственный университет  
dir\_lg@mail.ru*

*Аннотация.* В статье представлен анализ налоговой правосубъектности иностранных организаций. Автор проводит попытку классифицировать налоговую правосубъектность иностранных организаций. Анализируя ситуацию с неточностью термина «иностранной организации», автор предлагает закрепить налогово-правовой статус за всеми формами постоянных представительств иностранной организации.

*Ключевые слова:* налогоплательщики, налоговая правосубъектность, иностранные организации, правовой статус.

**П**равовое регулирование налоговых отношений с иностранным элементом основывается на принципе территориальности, согласно которому государство имеет право взимать налог с нерезидентов, только если объект налогообложения возникает на территории данного государства или за границей, но в связи с деятельностью в данном государстве. Это связано с международно-правовым принципом верховенства государства над своей территорией, которая является неотъемлемой частью государственного суверенитета. Поэтому власть государства является высшей властью по отношению ко всем субъектам, находящимся на его территории. Исключение действие публичной власти возможно лишь только с согласия этого государства посредством заключения с ним международных соглашений об избежании двойного налогообложения. В зависимости от налоговой юрисдикции государства налоги принято делить на резидентские, когда субъект налога определяет его объект, и территориальные, когда объект налогообложения определяет его субъект. Резидентские налоги взимаются в отношении всех доходов лиц, имеющих постоянное местопребывание в данном государстве. Территориальными налогами, к примеру, НДС, облагаются операции, осуществляемые на территории данной страны независимо от национальности или юридического статуса лица.

Тенденции увеличения присутствия иностранного капитала в Российской Федерации фактически не отразились на налоговом законодательстве. Оно по-прежнему подробно регулирует правовой статус лишь российских организаций и не систематизирует отдельные нормы, разбросанные по общей и особенной части Налогового Кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), закреп-

ляющие особенности правового статуса иностранных организаций.

В целях решения данной проблемы необходимо провести всесторонний анализ налогово-правового статуса иностранных организаций, так как, в связи с внесенными в НК РФ изменениям, требуется выявить их влияние на правовой статус иностранных организаций. В статье впервые проводится попытка классифицировать налоговую правосубъектность иностранных организаций, а также осуществляется всесторонний анализ понятия иностранной организации с учетом внесенных в НК РФ изменений и систематизация проблем, возникающих при налогообложении иностранных организаций в РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 19 НК РФ в качестве самостоятельных налогоплательщиков в РФ признаются организации и физические лица. Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ к организациям относятся как российские, так и иностранные организации. В соответствии с этим определением к российским организациям относятся только юридические лица, созданные по российскому законодательству. Однако, к иностранным организациям, помимо иностранных юридических лиц, относятся и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства. Также международные организации, а самое главное, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ. Анализируя приказ Министерства финансов № 117н, посвященный особенностям учета иностранных организаций, можно сделать вывод, что

к «другим корпоративным образованиям, обладающим гражданской правоспособностью», относятся филиалы иностранных юридических лиц, созданные на территории иностранного государства, которые также могут образовывать свои обособленные подразделения в РФ. Следовательно, понятие иностранной организации намного шире, чем понятие российской организации. Так, согласно п. 2 ст. 19 НК РФ обособленные подразделения (филиалы и представительства) российских юридических лиц не являются самостоятельными налогоплательщиками, а лишь исполняют обязанности головной организации по месту своего нахождения. Многие ученые в сфере налогового права отмечают неудачность определения понятия «иностранной организации», которое представляет собой лишь перечень таких субъектов [1, с. 14]. Также представляется неоднозначным определение в качестве иностранных организаций лишь филиалов и представительств иностранных лиц, созданных на территории РФ. Предполагается, что законодатель, выделяя их в качестве самостоятельных субъектов, имел в виду постоянные представительства иностранных организаций, которые согласно концепции «независимого предприятия» рассматриваются как самостоятельные участники налоговых правоотношений. Однако в соответствии со ст. 306 НК РФ к постоянным представительством могут также относиться бюро, контора и другие отделения, создаваемые иностранной организацией на территории РФ. Кроме того, в качестве постоянного представительства иностранной организации может выступать и зависимый агент по месту своей основной деятельности или жительства. Согласно приказу Министерства финансов № 117н, все возможные формы постоянных представительств иностранной организации объединяются понятием «отделение», поэтому целесообразно внести изменение в абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ, и вместо филиалов и представительств указать «отделения иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ». Таким образом, этим неопределенным субъектам будет придан налогово-правовой статус, так как на них в любом случае возлагается обязанность по уплате налогов, если иностранная организация осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ посредством указанных субъектов.

В соответствии с антиофшорным законом «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24.11.2014 № 376-ФЗ было введено определение иностранной структуры без образования юридического лица, которое отдельно сформулировано в абз. 7 п. 2 ст. 11 НК РФ. Согласно этому определению, она представляет собой траст, простое товарищество (partnership), которое в соответствии с законодательством иностранного государства вправе

осуществлять деятельность, направленную на извлечение прибыли в интересах своих учредителей либо иных бенефициаров. Однако российское гражданское законодательство рассматривает простые товарищества не как субъектов права, а как форму договорных отношений, направленных на совместную деятельность, тем не менее, Правительство РФ вносило в Государственную Думу РФ ряд законопроектов, предполагающих признание в качестве налогоплательщиков по целому ряду налогов российских простых товариществ. Иностранная структура без образования юридического лица в свою очередь согласно ст. 19 НК РФ признаются в качестве налогоплательщиков.

Однако следует отметить, что указанным законом поправки в абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ, закрепляющий понятие «организации», внесены не были, поэтому можно сделать вывод, что понятие иностранных структур без образования юридического лица не входит в понятие «иностранной организации» и, соответственно, «организации» в целом, хотя ст. 19 НК РФ признает их в качестве самостоятельных налогоплательщиков. Так, анализируя нормы НК РФ, можно сделать вывод, что иностранные структуры без образования юридического лица могут являться плательщиками налога на имущество организаций, кроме того, на них в соответствии с п. 3.2 ст. 23 НК РФ возлагается обязанность сообщать в налоговый орган по месту нахождения объекта недвижимого имущества сведения о своих учредителях, бенефициарах и управляющих, доля участия которых превышает 5%, по форме, утвержденной приказом ФНС № ММВ-7-14/41@ от 28.01.16 г. Иностранная структура без образования юридического лица обязана раскрывать сведения о своих участниках по состоянию на 31 декабря каждого года, в противном случае она будет привлечена к налоговой ответственности по в. 2.1 ст. 129.1 НК РФ в виде штрафа в размере 100% сумма налога на имущество. Согласно п. 2 ст. 25.15 если иностранная структура без образования юридического лица является контролируемой компанией, её прибыль также подлежит налогообложению. Поэтому думается целесообразным признание полноценного статуса налогоплательщика за иностранной структурой без образования юридического лица, и включить её в понятие «организации», определенное в абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ. В то же время нельзя не сказать, что некоторые авторы считают, что «возложение на объединение лиц, не обладающих статусом юридического лица, обязанностей по уплате налогов является недопустимым» [1, с. 42]. Однако с целью противодействия уклонению от уплаты налогов данные иностранные образования уже признаны самостоятельными налогоплательщиками, поэтому оставлять их статус в подвешенном состоянии также неприемлемо. К тому же, как отмечают некоторые исследователи налогового права, иностранную структуру без образования юридического

го нельзя признать налоговым резидентом по ст. 246.2 НК РФ именно потому, что она не обладает статусом организации [2]. Поэтому в связи с неточностью термина «иностранной организации» однозначное определение налогоплательщика по большому количеству налогов не представляется возможным.

Налоговая правосубъектность — это не что иное, как признанная государством возможность быть субъектом налогового права, участником общественных отношений, регулируемых налоговым правом, самостоятельно приобретать и осуществлять субъективные налоговые права и обязанности. Содержание налоговой правосубъектности составляет права и обязанности иностранной организации в сфере налоговых правоотношений. Наличие налоговой правосубъектности является важнейшей предпосылкой вступления в налоговые правоотношения, поэтому налоговая правосубъектность является основой правового статуса иностранной организации.

Существуют споры в отношении момента возникновения налоговой правосубъектности у иностранных организаций среди исследователей правового статуса субъектов налогового права. Так, Цыпкин считает, что налоговая правосубъектность у иностранной организации возникает с момента регистрации в налоговых органах РФ [3, с. 36]. Свою точку зрения он обосновывает тем, что без налоговой регистрации иностранная организация не сможет реализовать большинство предоставленных ей прав, таких, как право на бесплатное получение по месту своего учета информации от налогового органа, право на отсрочку и рассрочку налогового платежа, а также отсутствие налоговой регистрации затруднит или сделает невозможным исполнение иностранной организацией некоторых налоговых обязанностей. Однако более правдоподобной считается точка зрения Ровинского, согласно которой налоговая правосубъектность у иностранной организации возникает с приобретением источника дохода на территории РФ, так как именно появление объекта налогообложения в РФ порождает возникновение налоговой правосубъектности, в содержание которой входит и обязанность по постановке на налоговый учет в соответствии со ст. 83 НК РФ и Приказом Министерства финансов № 117н. В самом деле, не регистрация в налоговых органах порождает налоговые права и обязанности, а приобретение объекта налогообложения в РФ порождает налоговые права и обязанности, в основе которых лежит обязанность по постановке на налоговый учет. Аналогичное мнение высказывает и Витрянский, в соответствии с которым налоговая правосубъектность иностранной организации возникает исключительно с появлением объекта налогообложения [3, с. 51]. Это объясняется тем, что признание субъектом налогового права, прежде всего, направлено на сам объект, и поэтому НК РФ не ставит столь жесткие

требования к организационной обособленности в отличие от ГК РФ. Как отмечает В.В. Витрянский: «сам налог в определенном смысле направлен не столько на субъект как таковой, сколько на конкретный объект налогообложения, что вытекает из фискальной и регулирующей функции налога» [1, с. 62]. Согласно ст. 21 ФЗ «Об иностранных инвестициях в РФ» № 160-ФЗ государственный контроль за созданием, деятельностью и ликвидацией филиалов и представительств иностранного юридического лица осуществляется путем их аккредитации. Согласно ст. 22 этого же закона они вправе осуществлять деятельность на территории РФ со дня аккредитации. На данный момент функции аккредитации возложены на ФНС РФ на основании Постановления Правительства РФ № 1372 «О внесении изменений в Положение о ФНС и признании утратившим силу некоторых актов Правительства РФ». Тем не менее, ФЗ «Об иностранных инвестициях» не является частью налогового законодательства, так как был принят не в соответствии с НК РФ, поэтому и факт аккредитации не имеет существенного значения для квалификации налогового статуса иностранной организации. Как уже было отмечено, налоговая правосубъектность иностранной организации возникает с момента появления у неё объекта налогообложения на территории РФ. Как отмечает Пепеляев, для целей налогообложения аккредитация имеет значение, поскольку за её осуществление иностранные организации обязаны уплатить сбор, за неуплату которого они несут ответственность по ст. 122 НК РФ [4]. К примеру, если деятельность подразделения иностранной организации на территории РФ соответствует филиалу, соответствующее подразделение должно подать документы на аккредитацию и уплатить сбор, который может быть взыскан с него в бесспорном порядке с начислением пени в соответствии со ст. 75 НК РФ и штрафа согласно ст. 122 НК РФ. Поэтому, по мнению Пепеляева, если иностранная организация осуществляет на территории РФ предпринимательскую деятельность через отделение, которое выполняет отдельные её функции, во избежание неблагоприятных последствий, ей следует аккредитовать свои подразделения, так как деятельность филиалы или представительства иностранной организации без аккредитации является незаконной. Более того, при постановке на налоговый учет сведения об иностранной организации получают из государственного реестра аккредитованных филиалов и представительств.

Вывод: целесообразным классифицировать налоговую правосубъектность иностранных организаций на ограниченную, расширенную и полную.

Анализируя приказ Министерства финансов № 117н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или

операторами соглашения», отметим, что ограниченная налоговая правосубъектность у иностранной организации возникает с момента приобретения ею недвижимого имущества или транспортного средства в РФ, открытия банковского счета на территории РФ, а также с начала осуществления деятельности через обособленное подразделение на территории РФ, не приводящей к образованию постоянного представительства. Кроме того, ограниченная налоговая правосубъектность возникает в связи с получением доходов от источников в РФ.

Расширенной налоговой правосубъектностью обладают иностранные организации, деятельность которых приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ, поэтому она и возникает с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности в РФ, то есть с момента образования постоянного представительства. Некоторые ученые определяют налоговый статус иностранных организаций как наличие или отсутствие постоянного представительства в РФ. По мнению российских экспертов В.В. Полякова и С.П. Котляренко «пока у иностранного лица не возникает постоянного представительства в другом государстве, оно не может рассматриваться как участвующее в экономической жизни государства в такой мере, чтобы подпадать под его неограниченную налоговую юрисдикцию». Несмотря на то, что иностранная организация является резидентом «родного государства», её постоянное представительство фактически рассматривается как резидент иностранного государства, так как несет такую же налоговую ответственность, как и его налоговые резиденты. Поэтому решение вопроса об образовании иностранной организацией постоянного представительства на территории РФ является определяющим для квалификации её правового статуса. К примеру, если деятельность иностранной организации образует постоянное представительство на территории РФ, она обязуется выполнять функции налогового агента по НДС в отношении доходов своих работников в соответствии с п. 1 ст. 226 НК РФ, в то время как если физическое лицо вступает в трудовые отношения с иностранной организацией, не имеющей постоянное представительство в РФ, такой работник согласно пп. 3 п. 1 ст. 228 НК РФ должен самостоятельно осуществлять функции налогового агента по данному налогу. Кроме того, постоянное представительство для иностранной организации создает дополнительные обязанности по самостоятельному исчислению и уплате НДС в бюджет РФ, изменяет объект, налоговую базу и порядок исчисления и уплаты налога на имущество организаций. А самым важным является то, что только иностранные организации, осуществляющие деятельность через постоянное представительство в РФ, обладают расширенной налоговой правосубъектностью, и являются плательщиками налога не только с доходов, получаемых от источников в РФ, но и с дохо-

дов от реализации товаров работ и услуг. Поэтому именно образование постоянного представительства оказывает решающее влияние на налогово-правовой статус иностранной организации.

Отметим, что постоянное представительство иностранной организации — это оценочное понятие, и поэтому просто факт регистрации иностранной организацией своего обособленного подразделения на территории РФ не может являться основанием, свидетельствующим об образовании постоянного представительства, а значит и о приобретении иностранной организацией расширенной налоговой правосубъектности, содержащей дополнительные обязанности. Данный вывод еще раз подтверждает, что регистрация в налоговом органе не является основанием для возникновения налоговой правосубъектности, а лишь следствием её возникновения. К примеру, регистрация иностранной организации по месту нахождения её обособленного структурного подразделения, созданного лишь в целях осуществления деятельности подготовительного характера, то есть не приводящей к образованию постоянного представительства, не влечет и образование расширенной налоговой правосубъектности. В то время как приобретение объекта налогообложения, регулярное осуществление предпринимательской деятельности через обособленное подразделение на территории РФ всегда ведет к возникновению налоговой правосубъектности. Включаящей и обязанность по постановке на налоговый учет, за неосуществление которой иностранная организация привлекается к налоговой ответственности по ст. 116 НК РФ в виде штрафа в размере 10 тыс. руб., а случае осуществления деятельности и взыскания 10% доходов, полученных от такой деятельности. Следовательно, объем налоговых обязанностей иностранной организации зависит от характера, вида и продолжительности деятельности, для оценки которой используется термин «постоянное представительство». Постоянное представительство, прежде всего, необходимо для определения степени присутствия иностранной организации в налоговой юрисдикции РФ, а также в целом — налогового статуса иностранной организации. Расширенная налоговая правосубъектность раскрывается, прежде всего, в том, что у иностранных организаций возникает обязанность уплачивать налог на доходы от реализации товаров, работ и услуг (прибыль), только если они имеют в РФ постоянное представительство. И только в той части, в которой их доход от реализации товаров, работ и услуг связан с деятельностью через постоянное представительство. Необходимо также отметить, что, несмотря на приобретение иностранной организацией через свое постоянное представительство на территории РФ расширенной налоговой правосубъектности, на её постоянные представительства согласно пп. 2 п. 2 ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ не распространяется

обязанность по ведению бухгалтерского учета при надлежащем ведении налогового учета.

В то же время, согласно абз. 2 п. 2 ст. 11 НК РФ постоянное представительство иностранной организации рассматривается как самостоятельный налогоплательщик, что, как было отмечено, соответствует концепции «независимого предприятия», сформулированной в Модельной конвенции ОЭСР. Однако в отношении этого вопроса высказываются различные точки зрения, так, например, Витрянский отмечает нецелесообразность признание за филиалами и другими подразделениями иностранной организации статуса самостоятельного налогоплательщика. Тем не менее, в соответствии с Постановлением Президиума ВАС РФ № 1782/06 от 04. 07. 06 г. филиалы и представительства иностранных юридических лиц, созданные на территории РФ, в налоговых правоотношениях признаются организацией-налогоплательщиком. Поэтому на них также согласно ст. 19 НК РФ при наступлении определенных юридических фактов возлагается обязанность по уплате налогов, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ. Представительства и филиалы иностранных юридических лиц как самостоятельные налогоплательщики имеют право согласно ст. 137 НК РФ обжаловать акты налоговых органов, действия и бездействия их должностных лиц, нарушающие их права. Поэтому, как уже отмечалось, важно закрепить налогово-правовой статус за всеми формами постоянных представительств иностранной организации.

Иностранные организации в налоговых правоотношениях выступают в качестве налоговые нерезидентов РФ, несущих ограниченную налоговую ответственность, и на которые Российская Федерация может распространять свою налоговую юрисдикцию лишь частично. То есть такие иностранные организации не уплачивают налог в российский бюджет по доходам и имуществу, соответственно полученным и расположенным за пределами

РФ. В соответствии с определением иностранной организации можно сделать вывод, что за основу взят тест инкорпорации, так как речь идет об иностранных корпоративных образованиях, созданных в соответствии с законодательством иностранного государства. Однако в связи с проводимой политикой деофшоризации экономики был принят федеральный закон № 376-ФЗ, который ввел в НК РФ статью 246.2, закладывающую в основу определения резидентства организации тест места фактического управления, о чем пойдет речь в отдельной главе данной работы. Таким образом, в налоговом законодательстве фактически используется совместное применение критериев инкорпорации и места фактического управления, так как, по общему правилу, если организация зарегистрирована на территории иностранного государства, она является налоговым нерезидентом РФ, то есть несет ограниченную налоговую ответственность, если иное не предусмотрено международным договором или если не будет установлено, что место её фактического управления находится в РФ. Необходимо также отметить, что иностранная организация, получая статус налогового резидента, приобретает полную налоговую правосубъектность и несет обязанности наравне с российскими организациями. То есть на иностранные организации, признанные налоговыми резидентами РФ, полностью распространяются обязанности, предусмотренные ст. 23 НК РФ.

Данная проблема создает серьезную неопределенность в правовом регулировании налогового статуса иностранных организаций, что противоречит постановлению Конституционного суда, согласно которому «закон должен быть конкретным и понятным».

Вывод, целью налоговой политики РФ должно быть четкое определение налогового статуса иностранных инвесторов и приведение норм российского налогового права в соответствии с международно-правовыми нормами. По этой причине в данной работе приводятся обоснования необходимости внесения изменений в НК РФ.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Кобзарь-Фролова М. Н. Налоговые отношения и налоговые деликты с участием иностранных юридических лиц: Монография. М.: ВГНА Минфина России, 2008. С. 14, С. 42, С. 62.
2. Тарасова С. Налогообложение прибыли КИК и иностранных компаний — налоговых резидентов РФ [Электронный ресурс], -<http://отрасли-права.рф/article/17542>
3. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000. С. 36, С. 51.
4. Пепеляев С. Г. Заусалин М. А. Инвестиции в строительство: налоговые последствия. М., 2011. С. 238.
5. Налоговый кодекс РФ — [Электронный ресурс]. Ч. 1, 2. URL: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru);
6. Гражданский кодекс РФ — [Электронный ресурс]. Ч. 1. URL: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru);
7. ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24.11.2014 № 376-ФЗ — [Электронный ресурс]. URL: [www.consultant.ru](http://www.consultant.ru);