

Седьмая сессия Конгресса, 6-7 июня 2013г., Екатеринбург

Право Всемирной торговой организации: влияние на экономику и законодательство государств Европейско-Азиатского региона

**Особенности определения объекта налогообложения
и налоговой базы по налогу на имущество организаций
в трансграничных ситуациях**

ДОКЛАДЧИК: Букрина Оксана Михайловна

**УРАЛЬСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЮРИДИЧЕСКАЯ
АКАДЕМИЯ**

Источники регулирования

Национальные нормативные акты:

1. **Конституция РФ** (ч. 4 статьи 15: приоритет норм международного права);
2. **Налоговый кодекс РФ:**
 - Статья 7 – приоритет норм международных договоров;
 - Статья 11 – основные понятия и термины;
 - Статья 306 – условия образования постоянного представительства;
 - нормы Главы 30 НК РФ, раскрывающие элементы налога на имущество организаций и устанавливающие особенности налогообложения имущества иностранных организаций.
3. **законы субъектов РФ**, которые устанавливают иностранных лиц в качестве плательщиков налога на имущество организаций;
4. **подзаконные нормативные акты**
Например, Приказ Минфина РФ от 30.09.2010 г. № 117н «Об утверждении Особенности учета в налоговых органах иностранных организаций, не являющихся инвесторами по соглашению о разделе продукции или операторами соглашения»

Договорные источники регулирования:

1. «Общие» Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество;
2. «Специальные Соглашения»
 - Протокол к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики о поставках российского природного газа в Турецкую Республику через акваторию Черного моря от 15 декабря 1997 года (от 27 ноября 1999 г.);
 - Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов о воздушном сообщении от 10.09.2007, ратифицированное 07.02.2011

Анализ положений международных соглашений РФ об избежании двойного налогообложения позволяет прийти к следующим выводам:

- В настоящее время Российской Федерацией заключено 86 международных соглашений об избежании двойного налогообложения, 81 из которых ратифицированы (Соглашения с Грузией, Мальтой, Лаосской Народно-Демократической Республикой, Эстонией, Федеративной Демократической Республикой Эфиопией не ратифицированы);
- только 52 международных соглашения (из которых 2 соглашения не ратифицированы: с Грузией, Федеративной Демократической Республикой Эфиопией) распространяют свое действие на налоги на имущество (капитал);
- нормы, регулирующие налогообложение имущества, в основном, содержатся в статье 22 Соглашений;
- подавляющее большинство Соглашений (47 из 52) **допускают двойное налогообложение:** недвижимое имущество, движимое имущество, составляющее часть коммерческого имущества постоянного представительства, а также движимое имущество, относящееся к постоянной базе для цели оказания независимых личных услуг, может облагаться налогом как в государстве-резидентства, так и в государстве-источнике;
- 5 международных соглашений (с Алжирской Народной Демократической Республикой, Королевством Бельгии, Республикой Мали, Королевством Марокко, Французской Республикой) **исключают двойное налогообложение:** недвижимое имущество, движимое имущество, составляющее часть коммерческого имущества постоянного представительства, а также движимое имущество, относящееся к постоянной базе для цели оказания независимых личных услуг, облагается налогом только в государстве-источнике;
- механизмы избежания двойного налогообложения сводятся к зачету налога, уплачиваемого в одном договариваемся государстве, при определении размера налога, подлежащего уплате в другом договариваемся государстве.

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ

Российские организации

Иностранные организации

Осуществляющие
деятельность в РФ
через постоянное
представительство

Не осуществляющие
деятельность в РФ
через постоянное
представительство

Исходя из главы **30 Налогового кодекса РФ** объектом налогообложения для **российских организаций** может выступать *имущество, находящееся как на территории РФ, так и за пределами территории РФ*. Главное условие для признания имущества объектом налогообложения – учет его в качестве основного средства на балансе организации.

Таким образом, учтенное на балансе российской организации в качестве основных средств имущество, расположенное на территории иностранного государства, подлежит налогообложению на территории РФ. Однако данное имущество облагается налогом на недвижимость и на территории иностранной организации в соответствии с ее законодательством. В этом случае возникает двойное налогообложение.

На национальном уровне правила устранения двойного налогообложения имущества закреплены в **статье 386.1 НК РФ**:

1. фактически уплаченные российской организацией за пределами территории Российской Федерации в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в Российской Федерации в отношении указанного имущества;
2. размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории Российской Федерации, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации в отношении этого имущества

Таким образом, в качестве способа устранения двойного налогообложения используется **ограниченный (обычный) налоговый кредит**.

Для того чтобы зачесть уплаченный на территории иностранного государства налог, российская организация должна представить в налоговые органы следующие документы:

1. заявление на зачет налога (заявление о зачете составляется в произвольной форме, поскольку никаких особых требований для него не утверждено);
 2. документ об уплате налога за пределами территории Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства (оформляется в соответствии с правилами соответствующего иностранного государства, так как особой формы российским законодательством для него не установлено).
- Указанные выше документы подаются российской организацией в налоговый орган по месту нахождения российской организации вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории Российской Федерации.

**Иностранные организации,
осуществляющие деятельность на
территории РФ через постоянное
представительство:**

- объект налогообложения у иностранных организаций, ведущих деятельность через постоянное представительство, определяется в том же порядке, что и для российских налогоплательщиков (движимое и недвижимое имущество)

**Иностранные организации, не
осуществляющие деятельность на
территории РФ через постоянное
представительство:**

- объектом налогообложения является только недвижимое имущество, которое находится в Российской Федерации
- обязательное условие для признания недвижимости объектом налогообложения - владение иностранной организацией таким имуществом на праве собственности либо получение имущества по концессионному соглашению

Таким образом, нормы НК РФ ставят налогообложение движимого имущества в зависимость от признания деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации деятельностью через постоянное представительство

Предложения по изменению порядка налогообложения имущества иностранных организаций, расположенного на территории РФ:

- **закрепить в статье 374 НК РФ следующий объект налогообложения:** недвижимое имущество, принадлежащее на праве собственности организации и находящееся на территории РФ (Т.о. иностранные организации будут освобождены от необходимости применять акты по бухгалтерскому учету, которые необходимы для отнесения имущества к основным средствам);
- изменение порядка определения налоговой базы: **отказаться от категорий «остаточная стоимость», «инвентаризационная стоимость»** (в соответствии с действующими нормативными актами *учет и техническая инвентаризация осуществляются исключительно в отношении объектов градостроительной деятельности, что соответственно осложняет процесс определения инвентаризационной стоимости*, например, стационарной морской платформы, которая является объектом недвижимого имущества и не относится к морским судам);
- на практике при обложении иностранных организаций налогом на имущество часто возникают проблемы, связанные с применением налоговыми органами только норм национального законодательства без учета положений международных договоров. Таким образом, *налоговый орган, проводя контрольные мероприятия в отношении иностранных организаций, российских организаций (в случае нахождения имущества за пределами РФ), должен учитывать нормы, содержащиеся в вышеперечисленных источниках с учетом особенностей их применения.*