**Введение**

Данная курсовая работа посвящена двум темам: Порядок предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов и особенности исчисления налога на прибыль иностранными организациями.

Цель данной работы раскрыть теоретические и практические аспекты предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов и особенностей исчисления налога на прибыль иностранных организаций.

Налоговое законодательство позволяет организациям по согласованию с представителями ФНС в ряде случаев отсрочить уплату налоговых платежей или хотя бы получить рассрочку.

Ни для кого не секрет, что рассчитаться по налогам с бюджетом компания должна в установленные сроки. Однако может случиться, что на дату их уплаты денег у фирмы будет недостаточно, а сама она окажется в положении на грани выживания. В таких случаях законодатель предусмотрел возможность изменения срока уплаты налога. Исполнить свои налоговые обязательства компания сможет в более позднем периоде, когда ее финансовое состояние улучшится.

Налоговое законодательство устанавливает три способа изменения срока платежа: это отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит (п. 3 ст. 61 НК). Правда, последним воспользоваться вправе лишь фирмы, занимающиеся НИОКР и активно ведущие внедренческую и инновационную деятельность, а также компании, осуществляющие выполнение особо важных заказов по развитию региона и предоставляющие населению особо важные услуги (п. 1 ст. 67 НК).

Что касается отсрочки и рассрочки уплаты налогов и сборов, то способы эти доступны более широкому кругу налогоплательщиков, в том числе и применяющим специальные налоговые режимы (п. 6 ст. 61 НК). В порядке предоставления этих «послаблений» также существует ряд тонкостей.

Актуальность рассмотрения второй темы подтверждается тем фактом, что налог на прибыль является одной из основных доходных статей бюджетов большинства развитых стран, а в бюджете Российской федерации занимает второе место после Налога на добавленную стоимость.

В системе налогов РФ одним из наиболее значимых является налог на прибыль. Вопросы, связанные с этим налогом имеют большое значение для предприятий, так как сумма его выплат обычно одна из самых крупных.

1. **Порядок предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов**

**1.1 ОснованияОснования для предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налогов и сборов**

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных статьей 64 НК РФ, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отметим, что в ранее действовавшей редакции НК РФ срок предоставления отсрочки или рассрочки составлял от 1 до 6 месяцев.

Итак, как видно из приведенной нормы, отсрочка представляет собой перенос срока исполнения обязанности по уплате налога на более поздний, но по общему правилу не более чем на год. Рассрочкой является поэтапное погашение задолженности перед бюджетами по налогам и сборам.

Кроме того, отсрочка или рассрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок более одного года, но не превышающий три года, может быть предоставлена по решению Правительства Российской Федерации.

Основания для предоставления отсрочки или рассрочки изложены в пункте 2 статьи 64 НК РФ:

1) причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления. В соответствии с пунктом 1 статьи 156, пунктом 2 статьи 163, пунктом 4 статьи 164 Федерального закона от 26 октября 2002 года №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» мировое соглашение может содержать положения об изменении сроков и порядка уплаты обязательных платежей, включенных в реестр требований кредиторов. В случае расторжения мирового соглашения отсрочка или рассрочка утрачивает силу, а требования кредиторов, в отношении которых были произведены указанные отсрочка или рассрочка причитающихся им платежей, восстанавливаются в их неудовлетворенной части. Согласно статье 84 Федерального закона от 26 октября 2002 года №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» график погашения задолженности по обязательным платежам, взимаемым в соответствии с законодательством о налогах и сборах, устанавливается в соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах.

Графиком погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления должно предусматриваться погашение всех требований кредиторов, включенных в реестр требований кредиторов, не позднее чем за месяц до даты окончания срока финансового оздоровления, а также погашение требований кредиторов первой и второй очереди не позднее чем через шесть месяцев с даты введения финансового оздоровления;

4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 апреля 1999 года №382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения»;

6) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, установленных Таможенным кодексом Российской Федерации (глава 30). Статьей 334 Таможенного кодекса Российской Федерации установлены следующие основания:

«1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержка этому лицу финансирования из федерального бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) товары, перемещаемые через таможенную границу, являются товарами, подвергающимися быстрой порче;

4) осуществление лицом поставок по межправительственным соглашениям».

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в подпунктах 3, 4 и 5 пункта 2 статьи 64 НК РФ, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Российской Федерации в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в подпунктах 1 и 2 пункта 2 статьи 64 НК РФ, на сумму задолженности проценты не начисляются.

Для получения отсрочки или рассрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора заинтересованное лицо (налогоплательщик) должно подать заявление в соответствующий орган. К этому заявлению прилагаются документы, обосновывающие основание в соответствии со статьей 64 НК РФ. Копия указанного заявления направляется заинтересованным лицом в пятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Таким образом, налогоплательщик перед обращением в налоговый орган должен сформировать пакет документов. В случае обращения налогоплательщика с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по основаниям, определенным в подпункте 1 пункта 2 статьи 64 НК РФ, а именно причинение ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, представляются следующие документы:

- документ, подтверждающий факт наступления соответствующих оснований;

- справка о сумме нанесенного ущерба, заверенная уполномоченным на это органом.

В случае обращения налогоплательщика с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по основаниям, определенным в подпункте 2 пункта 2 статьи 64 НК РФ, а именно из-за задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа, представляется документ, подтверждающий наличие соответствующих оснований.

В случае обращения налогоплательщика с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по основаниям, определенным в подпункте 3 пункта 2 статьи 64 НК РФ, а именно угрозы банкротства в случае единовременной выплаты налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления, представляются следующие документы:

а) пояснительная записка налогоплательщика о причинах возникновения необходимости единовременной уплаты налогов с указанием их сумм;

б) сведения о расчетных, валютных, депозитных счетах и наличии средств на них по состоянию на начало года, на начало каждого квартала и дату обращения за отсрочкой или рассрочкой;

в) документы, подтверждающие возможность наступления банкротства в случае единовременной уплаты сумм налогов, утвержденные уполномоченным на это органом;

г) копия определения арбитражного суда об утверждении мирового соглашения и копия утвержденного арбитражным судом мирового соглашения (в случае обращения в связи с утверждением арбитражным судом мирового соглашения), заверенные в установленном порядке;

д) копия определения арбитражного суда о введении процедуры финансового оздоровления и копия утвержденного арбитражным судом графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления (в случае обращения в связи с утверждением арбитражным судом графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления), заверенные в установленном порядке.

В случае обращения налогоплательщика с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по основаниям, определенным в подпункте 4 пункта 2 статьи 64 НК РФ, а именно если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога, представляются документы, подтверждающие наличие соответствующих оснований.

В случае обращения налогоплательщика с заявлением о предоставлении отсрочки или рассрочки по основаниям, определенным в подпункте 5 пункта 2 статьи 64 НК РФ, а именно, если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг носит сезонный характер, представляется документ, выданный уполномоченным органом. Он подтверждает, что организация осуществляет деятельность, указанную в утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 апреля 1999 года №382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения» перечне сезонных отраслей и видов деятельности, применяемом при предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога.

* 1. **Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога. Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по оплате налоги.**

Налоговые органы при принятии решения о предоставлении отсрочки или рассрочки руководствуются положениями Приказа ФНС Российской Федерации от 4 октября 2006 года №САЭ-3-19/654@. Названным приказом регулируется внутренняя организация работы налоговых органов при рассмотрении вопросов изменения срока уплаты налогов.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица (статья 64 НК РФ).

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения. Примерная форма о временном приостановлении уплаты суммы задолженности утверждена Приказом ФНС Российской Федерации от 4 октября 2006 года №САЭ-3-19/654@.

Налоговый орган не вправе отказать заявителю в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога по основаниям, указанным в подпунктах 1 или 2 пункта 2 статьи 64 НК РФ, в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа в случае отсутствия обстоятельств, препятствующих изменению срока уплаты налога в соответствии со статьей 62 НК РФ (более подробно о таких обстоятельствах смотрите раздел 1.2. книги).

Примерные формы решения приведены в Приказе ФНС Российской Федерации от 4 октября 2006 года №САЭ-3-19/654@. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога в любом случае должно содержать:

- сумму задолженности;

- налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка;

- сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов;

- документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества в порядке, предусмотренном статьей 73 НК РФ.

В случае расторжения мирового соглашения и возобновления производства по делу о банкротстве либо в случае прекращения процедуры финансового оздоровления решение о предоставлении отсрочки или рассрочки, при наличии соответствующего основания, предусмотренного подпунктом 3 пункта 2 статьи 64 НК РФ, утрачивает силу со дня расторжения мирового соглашения либо со дня прекращения процедуры финансового оздоровления.

Отказ в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должен быть мотивированным и обязательной ссылкой на нормативный акт в соответствии с которым было принято такое решение.

При наличии оснований, указанных в подпунктах 1 или 2 пункта 2 статьи 64 НК РФ, в решении об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должны быть приведены имеющее место обстоятельства, исключающие изменение срока исполнения обязанности по уплате налога.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Порядок обжалования предусмотрен главой 19 НК РФ.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

НК РФ допускает возможность дополнительного правового регулирования на уровне субъекта Российской Федерации и муниципального образования. Законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

Рассмотренные в этом разделе правила применяются также в отношении порядка и условий предоставления отсрочки или рассрочки по уплате сборов.

Рассмотрим на примере, как производится в бухгалтерском учете организации отражение операций, в связи с предоставлением отсрочки по уплате налога.

***Пример***

В организации «А» в феврале 2007 года в результате стихийного бедствия (обильного снегопада) произошло обрушение кровли здания производственного цеха. В связи со значительностью суммы нанесенного ущерба организация «А» обратилась в ФНС РФ, с просьбой о предоставлении отсрочки по уплате налога на прибыль в размере 300 000 рублей. В обеспечение своих обязательств организация представила договор поручительства, в котором в качестве поручителя выступила материнская фирма.

По решению ФНС РФ в апреле 2007 года организации «А» была предоставлена отсрочка по уплате налога сроком на шесть месяцев. При наступлении срока платежа организация перечислила сумму отсроченного налога в бюджет в полном объеме.

В случае причинения налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы в соответствии с пунктом 2 статьи 64 НК РФ ему может быть предоставлена отсрочка по уплате налога. Отсрочка по решению уполномоченного органа может производиться либо под залог имущества, либо при наличии договора поручительства.

Согласно пункту 2 статьи 74 НК РФ:

*«В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.*

*Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем».*

Отсрочка представляет собой форму изменения срока уплаты налога и при этом не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога (пункт 4 статьи 61 НК РФ).

В соответствии с пунктом 12 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 года №114н (далее – ПБУ 18/02) величина отсроченного налога признается временной разницей, приводящей к образованию отложенного налогового обязательства.

Согласно пункту 15 ПБУ 18/02 отложенное налоговое обязательство представляет собой произведение налогооблагаемой временной разницы, возникающей в отчетном периоде на ставку налога на прибыль. Так как в условиях нашего примера временная разница собственно представляет собой налог на прибыль, то умножать ее на ставку налога на прибыль нет необходимости.

При предоставлении налогоплательщику отсрочки в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства».

При уплате в бюджет отсроченной суммы налога в учете делается обратная запись.

Так как в условиях нашего примера основанием для предоставления отсрочки по уплате налога является нанесение ущерба налогоплательщику в связи со стихийным бедствием, то на суммы задолженности проценты не начисляются (пункт 4 статьи 64 НК РФ).

Если же отсрочка предоставляется по основаниям, перечисленным в подпунктах 3-5 пункта 2 статьи 64 НК РФ, то на сумму задолженности налогоплательщик начисляет проценты.

В бухгалтерском учете в соответствии с пунктом 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года №33н проценты за отсрочку по уплате налога признаются прочими расходами и отражаются на балансовом счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете данные операции, связанные с предоставлением отсрочки по налогу отражено следующим образом:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Сумма,рублей | Содержание операции |
| Дебет | Кредит |
| В апреле | | | |
| 68 | 77 | 300 000 | Отражена в качестве отложенного налогового обязательства отсроченная к уплате сумма налога |
| В сентябре | | | |
| 68 | 51 | 300 000 | Перечислена в бюджет сумма налога |
| 77 | 68 | 300 000 | Погашено отложенное налоговое обязательство |

1. **Особенности исчисления налога на прибыль иностранными компаниями в России**

Возможны две ситуации, в которых иностранная организация становится плательщиком по налогу на прибыль в России. Во-первых, зарубежная компания в результате своей деятельности на территории нашей страны приобретает статус постоянного представительства иностранной организации – в соответствии с определением этого термина, данным в статье 306 Налогового кодекса. Объект налогообложения в таком случае – доходы, полученные через это постоянное представительство, уменьшенные на величину произведенных постоянным представительством расходов (п. 2 ст. 247 НК РФ).

Во-вторых, деятельность компании не приводит к образованию статуса постоянного представительства иностранной организации, но компания, тем не менее, получает доходы от источников в России. Либо компания имеет постоянное представительство, но также получает доходы от других источников в России, помимо своего постоянного представительства. В этом случае полученные доходы будут для иностранной организации объектом обложения по налогу на прибыль.

Обратите внимание на то, что ни в том, ни в другом случае иностранная компания не будет юридическим лицом в соответствии с общегражданским российским законодательством. Дело в том, что зарубежные компании могут «существовать» в России в двух формах – филиала иностранной компании или представительства иностранной компании. Но ни первая, ни вторая формы не являются юридическим лицом в соответствии с Гражданским кодексом. Следовательно, в вопросах налога на прибыль иностранным компаниям в России следует руководствоваться:

1. положениями международных соглашений страны происхождения такой организации с Россией;

2. статьями Налогового кодекса, отдельно устанавливающими правила исчисления налога на прибыль для иностранных организаций (ст. 306–312 НК РФ). Причем положения международных договоров имеют приоритет (ст. 7 НК РФ).

**2.1 Постоянное представительство**

Если деятельность иностранной компании на территории России приводит к образованию постоянного представительства, то она обязана самостоятельно исчислять и уплачивать налог на прибыль в России, а также представлять отчетность (п. 8 ст. 307 НК РФ). Обратимся к понятию постоянного представительства и определим, что под ним следует понимать.

Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (в том числе строительная площадка) (п. 2 ст. 306 НК РФ). Это довольно широкое определение. Но закон устанавливает несколько ограничивающих критериев, при условии соблюдения которых подразделение иностранной организации приобретает налоговый статус постоянного представительства.

Предпринимательская деятельность должна быть регулярной. Заметим, что критерий регулярности нигде в налоговом законодательстве не расшифрован, что позволяет предприятиям трактовать его по-разному. Предприятие может считать свою деятельность регулярной, если, например, в течение налогового периода эта организация совершила в России несколько однородных по содержанию сделок. Такой подход был применен Министерством финансов (письмо Минфина России от 19.08.2005 г. № 03-08-05). Также не стоит упускать из вида указание в законе на предпринимательский характер деятельности, то есть ее направленность на систематическое получение прибыли и связь с риском (абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ). И, кроме того, виды деятельности, которые ведут к образованию постоянного представительства, перечислены в Налоговом кодексе. Это деятельность, связанная с:

\* пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

\* проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

\* продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации складов – собственных или арендуемых подразделением иностранной организации;

\* осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера, предусмотренной в пункте 4 -статьи 306 Налогового кодекса.

Очевидно, что в этот перечень попадают практически любые виды предпринимательской активности иностранной компании в России, кроме так называемой деятельности подготовительного и вспомогательного характера. Уточним, что скрывается за этим понятием. Согласно пункту 4 статьи 306 Налогового кодекса это:

1. Использование сооружений исключительно для хранения, -демонстрации и (или) поставки товаров – до начала такой поставки.

2. Содержание запаса товара для их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала поставки для продажи.

3. Содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров, реализуемых иностранной компанией, при условии, что такая деятельность не является основной.

4. Содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени иностранной организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями этой организации.

***Пример 1***

Иностранная компания – разработчик программного обеспечения – имеет свое представительство в г. Москве. Представительство проводит демонстрации компьютерных программ и принимает заказы на их поставку. Для этого арендуется офис и склад, которые используется исключительно для хранения образцов продукции и демонстрационного оборудования. Договоры на поставку заключает с покупателями головной офис. В данном случае деятельность отделения носит вспомогательный характер и не приводит к образованию постоянного представительства.

***Пример 2***

В России открывается отделение немецкого банка. При этом в нашей стране оно представляет его интересы перед российскими правительственными учреждениями, собирает информацию о финансовых рынках в России, организует переговоры и встречи с представителями головного офиса банка в Германии. Эта деятельность является подготовительной с точки зрения норм Налогового кодекса, поэтому она не приводит к образованию постоянного представительства немецкого банка в Российской Федерации (письмо Минфина России от 20.11.2006 г. № 03-08-05).

**2.2 Судебно-арбитражная практика**

Деятельность исполнительного директора российского представительства иностранной компании, которая сводится к подписанию дополнений к договорам и протоколов приемки оборудования, реализуемого иностранной компанией, в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной компании, относится к деятельности подготовительного или вспомогательного характера и не образует постоянного представительства (постановление ФАС МО от 24.08.2006 г. № КА-А40/7938-06).

При этом отнести некий вид предпринимательской активности к деятельности подготовительного и вспомогательного характера организация может, только если эта деятельность, по мнению налоговых работников:

\* осуществляется в интересах иностранной компании. Если такая деятельность осуществляется в интересах третьих лиц, то для ее признания подготовительной или вспомогательной она не должна быть регулярной (абз. 2 п. 2.3.1 приказа МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150);

\* не относится к основной деятельности (п. 2.3.2 приказа МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150).

Особый случай – иностранная организация ведет на территории России деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц (п. 3 ст. 307 НК РФ). Тогда такая деятельность может образовать постоянное представительство (если соблюдается упомянутое выше условие о регулярности). Такое мнение высказывали налоговые работники (п. 2.3.1 приказа МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150). То есть если фирма ведет подготовительную и вспомогательную деятельность для себя, то статуса постоянного представительства она не обретает. Если же такая деятельность ведется в пользу другой компании, то следует смотреть на то, регулярно или нет осуществляются подготовительные и вспомогательные «действия» в пользу этой компании. Если регулярно, то деятельность фирмы ведет к образованию постоянного представительства, если нерегулярно – то данный налоговый статус фирма не приобретает. Однако в данном случае следует также обращать внимание на нормы международных договоров.

**2.3. Приоритет международных соглашений**

Обратите внимание: если между Россией и иностранной державой заключен международный договор, содержащий положения о налогах и сборах, и в этом договоре установлены иные правила и нормы, чем те, что предусмотрены для аналогичной ситуации в Налоговом кодексе, то следует применять правила и нормы международного договора (ст. 7 НК РФ). Так, в нашем случае соглашением об избежании двойного налогообложения могут быть установлены иные критерии, когда деятельность представительства рассматривается как подготовительная и вспомогательная. Вместе с тем в большинстве подписанных на сегодняшний день соглашений России с зарубежными странами речь идет о деятельности в пользу самой иностранной организации. Поэтому в ситуации ведения подготовительной и вспомогательной деятельности в пользу третьих лиц следует руководствоваться положениями Налогового кодекса.

Заметим, что для налоговых инспекторов критерием признания деятельности представительства в пользу третьих лиц как подготовительной и вспомогательной обычно является получение представительством финансирования от компании иной, чем головной офис. На практике подготовительная и вспомогательная деятельность в пользу третьих лиц (оказание агентских, маркетинговых услуг, административная поддержка, анализ рынка, поиск покупателей, заключение с ними договоров) часто ведутся в интересах различных предприятий, входящих в одну корпорацию (холдинг), а не в пользу самого головного офиса. Поэтому налоговые инспекторы, скорее всего, будут считать это деятельностью постоянного представительства. Причем вне зависимости от того, получает или не получает иностранная компания вознаграждение за свои услуги. Ведь ситуация, когда подготовительная и вспомогательная деятельность в пользу третьих лиц ведутся безвозмездно, в Налоговом кодексе прописана (п. 3 ст. 307 НК РФ). Налоговую базу по налогу на прибыль в этом случае следует -определять расчетным способом.

Выше говорилось о ситуациях, когда иностранная компания работает в России самостоятельно. Но она также может вести деятельность через другое лицо. Налоговым кодексом предусмотрена ситуация, когда иностранная компания действует через зависимого агента. В этом случае компания также может приобретать статус постоянного представительства в России. Для этого прежде всего деятельность самой компании должна иметь признаки, приводящие к образованию постоянного представительства. Они перечислены в предыдущем разделе. Напомним, что это должен быть один из видов деятельности, перечисленных в пункте 2 статьи 306 Налогового кодекса. Кроме того, деятельность должна быть предпринимательской и регулярной, а также осуществляться через обособленное подразделение или иное место деятельности в России. Но и зависимый агент – юридическое или физическое лицо, которое представляет интересы иностранной организации в России, – в данной ситуации должен отвечать ряду критериев. Перечислим их (п. 9 ст. 306 НК РФ).

Зависимый агент должен действовать от имени иностранной организации на основании договора. Он должен иметь и регулярно использовать полномочия на заключение от имени организации контрактов или на согласование их существенных условий (например, цены, сроков, объемов поставок). Своими действиями агент создает правовые последствия для иностранной организации. Деятельность агента от имени иностранной организации не должна быть его основной деятельностью. Отметим, что речь в данной ситуации не идет о профессиональных посредниках-брокерах, комиссионерах, профессиональных участниках рынка ценных бумаг. Деятельность иностранной компании через этих лиц в России не приводит к образованию постоянного представительства.

***Пример 3***

Американская компания, производящая электротехническое оборудование, заключила договор с российской фирмой на представление своих интересов в России, в частности для поиска покупателей и заключения с ними контрактов на поставку. Для этого американская компания заключила с российской договор агентирования и выдала ей доверенность на право определения существенных условий контрактов (цены, сроков поставки и т.д.) и подписания договоров от имени бельгийской компании. Российская фирма подобной деятельностью в пользу других иностранных организаций ранее не занималась и стала осуществлять ее только в интересах американской компании, регулярно используя предоставленные ей полномочия. В данной ситуации российская фирма является зависимым агентом, а у американской компании приобретает статус постоянного представительства в России на основании следующего.

Между Правительством Российской Федерации и Соединенными Штатами Америки был заключен Договор от 17 июня 1992 г. об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал. В пункте 5 статьи 5 Договора установлено, что зависимый агент – это лицо, которое в совокупности:

\* имеет полномочия заключать контракты России от имени компании США;

\* обычно использует эти полномочия;

\* не является агентом с независимым статусом (т.е. брокером и т.д.);

\* не ограничено ведением деятельности только подготовительного и вспомогательного характера.

В описанной ситуации российская фирма отвечает всем этим критериям в совокупности. Следовательно, деятельность американской компании в России приводит к образованию постоянного представительства иностранной -организации в России согласно названному Договору и статье 306 Налогового кодекса.

**2.4. Момент создания постоянного представительства и постановка на учет в налоговой инспекции**

Согласно Налоговому кодексу постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности в России через ее отделение. Деятельность по созданию отделения в России сама по себе не создает постоянного представительства (п. 3 ст. 306 НК РФ). Моментом образования постоянного представительства следует считать первый день осуществления предпринимательской деятельности в России через это представительство. Но есть два особых случая.

Первый – когда иностранная организация ведет деятельность, связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов. Тогда постоянное представительство следует считать -образованным с более ранней из следующих дат:

\* даты вступления в силу лицензии (разрешения) на право осуществления соответствующей деятельности;

\* даты фактического начала такой деятельности (абз. 2 п. 3 ст. 306 НК РФ).

Второй случай – когда иностранная организация ведет деятельность на строительной площадке. Тогда началом функционирования строительной площадки следует считать более раннюю из следующих дат:

\* дату подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ);

\* дату фактического начала работ (п. 3 ст. 308 НК РФ).

Постоянное представительство иностранной организации прекращает свое существование с того момента, когда оно перестает вести регулярную предпринимательскую деятельность (п. 3 ст. 306 НК РФ).

Вне зависимости от того, создается у иностранной компании постоянное представительство или нет, компании необходимо не упускать из внимания вопрос о постановке на учет в налоговой инспекции в России. Для этого следует обратиться к утвержденному Минфином приказу МНС России от 07.04.2000 г. № АП-3-06/124 «Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций». В нем сказано, что если иностранная компания ведет или намерена вести деятельность через отделение в России в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то такая организация обязана встать на учет в налоговом органе по месту ведения деятельности не позднее 30 дней с даты начала такой деятельности (п. 2.1.1 Положения). Кроме того, иностранная компания обязана встать на учет в налоговой инспекции при следующих обстоятельствах:

\* если такая компания имеет недвижимое имущество, транспортные средства в России (подп. 2.4.1, 2.4.2 Положения),

\* если такая компания открыла банковские счета либо проводит -операции с ценными бумагами в России (п.3.2 Положения).

Подчеркнем, что при этом иностранная организация не обязана иметь в России постоянное представительство или получать доходы от источников в России. Встать на учет в налоговой инспекции ей следует при наличии любого из названных выше обстоятельств.

В связи с открытием банковских счетов в России у иностранных -компаний возникает много вопросов. Приведем пример.

***Пример 4***

Иностранная компания не ведет в России предпринимательской деятельности, но состоит на учете в налоговой инспекции, так как имеет банковский счет. Головной офис перечислил на этот счет денежные средства. В результате переоценки остатков средств в иностранной валюте у отделения иностранной компании возник доход в виде курсовой разницы. Кроме того, у отделения иностранной компании образуется доход в связи с тем, что банк начисляет проценты на остаток денежных средств. Возникает вопрос, приобретает ли она статус постоянного представительства и, соответственно, обязанность рассчитывать налог на прибыль со своих доходов. В данной ситуации постоянного представительства у итальянской компании в России не будет, так как ее деятельность не отвечает критериям постоянного представительства, данным в Конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, предотвращения уклонения от налогообложения, заключенного 9 апреля 1996 года между Российской Федерацией и Итальянской Республикой. Следовательно, не будет в этом случае и обязанности по исчислению налога на прибыль (письмо УФНС России по г. Москве от 02.05.2006 г. № 20-12/36659).

Если же иностранная компания ведет в России деятельность менее 30 календарных дней в году, то об этом она должна просто уведомить налоговую инспекцию (п. 4.1.1 Положения). Также необходимо отправить аналогичное уведомление, если иностранная компания получает от источников в России доходы, не относящиеся к своим отделениям (п. 4.1.2 Положения).

Виды деятельности, не приводящие к образованию постоянного представительства

Не приводит к образованию постоянного представительства сам по себе факт владения иностранной компанией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ (п. 5 ст. 306 НК РФ). То же самое относится и к деятельности иностранной организации в рамках договора простого товарищества (или иного договора о совместной деятельности) на территории России – статуса постоянного представительства такая деятельность не «приносит», если организация не осуществляет какую-либо другую предпринимательскую деятельность (п. 6 ст. 306 НК РФ). Доходы в виде распределения прибыли по таким договорам облагаются у источника выплаты (письмо Минфина России от 06.05.2005 г. № 03-08-02, письмо УМНС России по г. Москве от 30.12.2003 г. № 26-12/75529).

Иногда иностранная организация оказывает услуги по предоставлению персонала на территории Российской Федерации. Для того чтобы указанная деятельность не приводила к образованию постоянного представительства, должны быть соблюдены следующие условия (п. 7 ст. 306 НК РФ, п. 2.4.2 Методических рекомендаций):

1. Персонал должен действовать исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен (при этом официально сотрудники остаются в штате иностранной организации).
2. Иностранная организация не принимает на себя обязательства по оказанию иных услуг, помимо направления в Россию -специалистов определенной квалификации.
3. Иностранная организация не несет ответственность за своевременность и качество работы, выполняемой специалистами.
4. Документами, подтверждающими факт оказания услуг, являются:

\* акты (или иные документы) о предоставлении персонала (но не акты об оказании иных услуг);

\* 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).

5. Платежи в пользу иностранной организации за услуги по предоставлению персонала включают в себя:

\* заработную плату сотрудников (устанавливается по заранее определяемой твердой ставке и зависит только от фактически отработанного персоналом времени);

\* компенсационные выплаты (например, по найму жилого помещения, командировочным расходам и др.);

\* вознаграждение за оказанные услуги.

Однако в некоторых случаях постоянное представительство все же образуется в результате услуги «аутстаффинга», оказываемой зарубежной компанией.

***Пример 5***

Если сумма заработной платы, выплачиваемая иностранной компанией своему персоналу, работающему в России, более чем на 10 процентов превышает сумму, полученную этой иностранной компанией за свои услуги по предоставлению персонала, в этом случае имеет место образование постоянного представительства иностранной компании, считают налоговые инспекторы и финансовые работники (письмо Минфина от 01.12.2006 г. № 03-08-05, приказ МНС России от 28.03.2002 г. № БГ-3-23/150).

Еще один вид деятельности, сам по себе не приводящий к образованию постоянного представительства иностранной организации, – ввоз в Россию или вывоз из России товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов (п. 8 ст. 306 НК РФ).

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 деятельности (п. 9 ст. 306 НК).

Пребывание в России взаимозависимого лица иностранной организации само по себе не означает, что у данной компании образуется в России постоянное представительство (п. 10 ст. 306 НК). К взаимозависимым лицам, в частности, относятся организации, которые могут оказывать влияние на результаты предпринимательской деятельности друг друга (ст. 20 НК РФ). Такое влияние может быть оказано, например, через участие материнской компании в деятельности дочерней компании. Несмотря на это, сам факт ведения одним из взаимозависимых лиц деятельности в России не приводит к образованию постоянного представительства другого взаимозависимого лица. Исключением являются случаи, когда деятельность взаимозависимого лица содержит признаки зависимого агента (п. 9 ст. 306 НК РФ).

**2.5. Особенности расчета налога на прибыль постоянным представительством**

Иностранные организации, ведущие свою деятельность в России через постоянное представительство, должны исчислять налог на прибыль с учетом особенностей, предусмотренных ст. 307 Налогового кодекса. Если отдельные вопросы, которые касаются деятельности конкретной компании, не оговорены в этой статье, то следует применять общие положения главы 25 Налогового кодекса.

Объектом налогообложения для иностранной организации, имеющей постоянное представительство в России, является прибыль, которую она получила через указанное представительство (ст. 247 НК РФ). При этом под прибылью представительства понимается разница между доходами этого представительства и его расходами (п. 2 ст. 247, п. 1 ст. 307 НК РФ). Например, доход, полученный иностранной организацией в результате ее деятельности на территории Российской Федерации через постоянное представительство, следует уменьшать на величину произведенных этим постоянным представительством расходов. Из дохода иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в России следует вычитать расходы, связанные с получением таких доходов. Это относится, например, к ситуации, когда постоянное представительство иностранной организации сдает в аренду свое имущество. Кроме того, у постоянного представительства могут быть доходы, возникающие, но не связанные с его деятельностью как таковой, то есть доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 309 НК РФ).

По мнению налоговых работников, при определении доходов постоянному представительству иностранной компании следует обратить внимание на следующие моменты:

1. Доходы относятся к постоянному представительству, только если они получены от использования активов этого представительст-ва или от его деятельности (абз. 3 п. 4.1.2 приказа МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150).

2. При определении дохода не имеет значения, через какие счета иностранной организации (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с деятельностью постоянного представительства (абз. 4 п. 3.2 приказа МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150).

3. Доходы, которые невозможно прямо отнести к деятельности постоянного представительства, учитываются в той доле и по тем -правилам, которые установила головная иностранная организация.

4. Внереализационные доходы постоянного представительства, перечисленные в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса (дивиденды, проценты, лицензионные платежи, роялти, доходы от сдачи в аренду и т.д.), учитываются в составе доходов в полной сумме. Возможна ситуация, при которой с таких доходов налог был удержан налоговым агентом ранее – до того, как компания приобрела статус постоянного представительства и стала самостоятельным плательщиком налога на прибыль (эта ситуация будет обсуждаться в следующем номере). Тогда удержанную ранее агентом сумму следует вычитать из общей суммы налога, исчисленной по итогам отчетного периода (п. 7 ст. 307 НК РФ).

***Пример 6***

Через постоянное представительство иностранной организации в России разрабатывается отдельный модуль компьютерной программы. Программа в целом дорабатывается и продается через головной офис компании за рубежом. В данном случае определение доходов, относящихся к деятельности постоянного представительства прямым расчетом, может оказаться невозможным. Поэтому доходы нужно рассчитать, следуя определенной методике.

Методика распределения доходов, разработанная иностранной организацией, должна быть закреплена документально, например, во внутреннем распорядительном документе иностранной компании. В зависимости от того, какие показатели заложены в методике (численность персонала, средневзвешенная стоимость основных фондов или др.), для подтверждения доли дохода постоянного представительства в налоговый орган следует подать соответствующие документы или выписки из других распорядительных документов за подписью руководителя головного офиса, которые подтверждали бы принятые показатели (п. 4.1.1 приказа МНС России от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150).

Расходы иностранной организации также учитываются только в части, непосредственно относящейся к постоянному представительству. Порядок их принятия к учету тот же самый, что и для других организаций. При этом следует руководствоваться главой 25 Налогового кодекса.

Довольно часто возникает ситуация, когда российские отделения зарубежных компаний принимают у себя в учете часть затрат головного офиса организации. Для целей расчета налога на прибыль это обосновано только в случаях, предусмотренных нормами международного договора с соответствующей страной. В некоторых международных договорах данная возможность предусмотрена, например, для общехозяйственных и административных расходов. Но эти расходы могут относиться к нескольким отделениям, расположенным как в России, так и в других государствах. Тогда доля расходов российского представительства определяется исходя из методики распределения расходов, которая разрабатывается головной организацией и должна быть документально закреплена (абз. 3, 4 п. 5.3, п. 4.1.1 приказа МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150).

Согласно разъяснениям финансовых и налоговых работников к расходам постоянного представительства можно отнести затраты на командировки в Россию сотрудников головного офиса иностранной организации, если такие работники непосредственно участвуют в исполнении договоров, заключенных представительством. Так считают финансовые работники и судьи (письмо Минфина России от 23.10.2006 г. № 03-08-05, постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.01.2007 г. № А13-634/2006-14).

Обратите внимание, что международным договором Российской Федерации с иностранным государством может быть предусмотрена возможность включать в состав расходов постоянного представительства затраты (в том числе управленческие и общеадминистративные расходы), понесенные иностранной организацией на осуществление деятельности российского постоянного представительства в других государствах.

***Пример 7***

Британская компания имеет несколько отделений в разных странах, в том числе постоянное представительство в России. Головной офис компании распределяет и передает своим подразделениям часть понесенных головным офисом расходов. Дело в том, что при определении прибыли постоянного представительства допускается вычет расходов, понесенных для целей постоянного представительства, включая разумное распределение управленческих и общеадминистративных расходов, понесенных для целей предприятия в целом как в России, где находится это постоянное представительство, так и где бы то ни было. Так сказано в Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества, подписанной 15 февраля 1994 года (п. 3 ст. 7). Такая Конвенция имеет приоритет над Налоговым кодексом. Следовательно, постоянное представительство английской компании в России, определяя свою прибыль, может вычесть часть расходов, понесенных ее головным офисом. Об этом написали финансовые работники (письмо Минфина России от 24.01.2007 г. № 03-03-06/1/27).

Что касается времени, когда расходы можно принять в уменьшение доходов, то здесь применимо следующее правило: расходы, передаваемые головным офисом постоянному представительству, считаются произведенными в том периоде, когда они были фактически переданы. Этот факт следует подтверждать первичными документами.

Налоговая база представляет собой денежное выражение прибыли, полученной постоянным представительством (п. 2 ст. 307 НК РФ). Определяя ее, иностранным компаниям следует руководствоваться теми же основными правилами, которые установлены 25 главой Налогового кодекса для всех организаций.

**2.6. Ставки налога на прибыль**

Ставка налога на прибыль постоянного представительства иностранной организации, в том числе на его прибыли от обычной деятельности, от операций с ценными бумагами и от операций с финансовыми инст-рументами срочных сделок, равна 24 процентам (6,5% – в федеральный бюджет, 17,5% – в бюджет субъекта РФ). Ставки налога на прибыль для указанных и других видов дохода, которые может получать постоянное -представительство, приведены в таблице.

**2.7. Применение льгот при исчислении налогооблагаемой прибыли**

В соответствии с законодательством исчисленная организацией налогооблагаемая прибыль подлежит уменьшению на суммы льгот. Общие нормы, установленныеЗакономN 2116-1, применяются в отношении всех плательщиков налога, поименованных в качестве таковых в Законе, в том числе и в отношении иностранных юридических лиц (иностранных организаций).

При этом термин "предприятие" (равно как и термины "организации", "налогоплательщики") используется в различных статьях Закона N 2116-1, устанавливающих общие нормы, для обобщенного обозначения всех категорий налогоплательщиков. В частности, термин "предприятие" в таком значении используется в статьях Закона, определяющих объект обложения налогом (ст.2), ставки налога на прибыль (ст.5) и др. При этом в ст.5 прямо указано, что "в бюджеты субъектов Российской Федерации зачисляется налог на прибыль предприятий и организаций (в том числе иностранных юридических лиц)...", т.е. иностранные юридические лица рассматриваются как предприятия.

В качестве обобщающего обозначения всех категорий налогоплательщиков термин "предприятие" используется и в ст.6 Закона N 2116-1, устанавливающей льготы по налогу, нормы которой в полном объеме следует применять в отношении иностранных организаций. Иное понимание положений Закона N 2116-1 также противоречило быФедеральному закону от 9.07.99 г. N 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации".

Что касается положений инструкцииN 34 в отношении льгот по налогу на прибыль, то необходимо исходить из того обстоятельства, что, являясь подзаконным актом, инструкция не может ограничивать применение установленных Законом норм и, в частности, налоговых льгот.

В соответствии сп.5 ст.6 Закона N 2116-1 у иностранных организаций, получивших в предыдущем году убыток (по данным годовой декларации о доходах), освобождается от налогообложения часть прибыли, направленная на его покрытие в течение последующих пяти лет. Льгота предоставляется в отношении иностранных организаций без учета условия о полном использовании на цели покрытия убытка средств резервного фонда (или аналогичных), поскольку создание таких фондов для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации, законодательство Российской Федерации не регламентирует.

Законом установлена возможность направления на погашение убытка прибыли в течение последующих пяти лет, после года, по итогам которого получен убыток, при условии, что фактическая сумма налога, исчисленная без учета льгот, не должна уменьшаться более чем на 50%. Никаких иных ограничений для применения этой льготы в отношении иностранных организаций не установлено.

Если доходы, получаемые иностранным юридическим лицом от источников в Российской Федерации, имеют регулярный и однотипный характер и эти доходы в соответствии с международным соглашением об избежании двойного налогообложения не подлежат обложению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение таких доходов, может подать заявление в местный налоговый орган о неудержании налога у источника.

Такими доходами, о которых можно заранее сказать, что они не должны подлежать налогообложению у источника выплаты и, следовательно, по которым можно подать заявление на предварительное освобождение от удержания налога у источника выплаты, могут быть в основном только "пассивные" доходы", т.е. доходы, вид которых, источник выплаты, а зачастую и приблизительная сумма дохода заранее известны, и их получение не связано с активной коммерческой деятельностью нерезидента в Российской Федерации. При получении подобных пассивных доходов возможно предварительное освобождение иностранного лица от удержания налогов у источников выплаты в Российской Федерации. К пассивным доходам, имеющим однотипный и регулярный характер, относятся, например, периодически (неоднократно) выплачиваемые проценты по кредитным соглашениям и депозитным вкладам, корреспондентским или текущим счетам, дивиденды по акциям, платежи за использование авторских прав (роялти) или по лизинговым контрактам.

Что касается "активных" доходов (доходов, связанных с осуществлением нерезидентом самостоятельно или через третьих лиц, какой-либо деятельности в Российской Федерации), то сделать предварительный вывод о том, приведет ли конкретная деятельность иностранного лица к возникновению налоговых обязательств в Российской Федерации, т.е. к образованию постоянного представительства, или о том, что доходы от такой деятельности подпадают под освобождение в соответствии с конкретным соглашением, можно лишь в ограниченных случаях.

Предварительное освобождение иностранной компании, не имеющей российского идентификационного номера налогоплательщика (ИНН), от налогообложения по доходам в связи с деятельностью в Российской Федерации (активным доходам) может быть предоставлено в случае, если такая деятельность прямо указана в конкретном соглашении об избежании двойного налогообложения как не приводящая к образованию постоянного представительства или как не подлежащая налогообложению в Российской Федерации деятельность (например, международные перевозки). В таких случаях иностранная организация может направить в налоговый орган заявление на предварительное освобождение по "старой"форме 1013DT(1996).

Если иностранная организация с постоянным местопребыванием в государстве, с которым у Российской Федерации существуют действующие соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, осуществляет деятельность в Российской Федерации через свои отделения и состоит на учете в налоговом органе с присвоением ИНН, то удержание налогов у источника выплаты, за исключением случаев, прямо предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации (дивиденды, проценты по государственным ценным бумагам), не производится.

Такие иностранные организации в соответствии с установленным порядком обязаны указывать свой ИНН (КПП, если имеется) при оформлении любых расчетно-платежных документов. Проставление ИНН в расчетно-платежных документах, например в инвойсах (счетах-фактурах), указывает на то, что иностранная организация является самостоятельным плательщиком налогов в Российской Федерации и, таким образом, служит в этих случаях основанием для неудержания налогов у источника выплаты. При представлении в налоговый орган декларации (расчета) по налогу на прибыль в зависимости от наличия или отсутствия постоянного представительства иностранная организация либо исчисляет сумму налога к уплате, либо указывает на отсутствие налоговых обязательств.

**Заключение**

Итак, в Российской Федерации может облагаться прибыль иностранной организации от деятельности в Российской Федерации только в случае, если она получена через постоянное представительство. Но нередки случаи, когда деятельность иностранной организации в Российской Федерации носит предпринимательский характер, но в силу отсутствия постоянства (или регулярности), являющегося одним из основных критериев в определении термина "постоянное представительство", в качестве такового признана быть не может (например, ремонт помещений в течение 1-2 месяцев).

Если доходы, получаемые иностранным юридическим лицом от источников в Российской Федерации, имеют регулярный и однотипный характер и эти доходы в соответствии с международным соглашением об избежании двойного налогообложения не подлежат обложению налогом в Российской Федерации, то иностранное юридическое лицо, имеющее фактическое право на получение таких доходов, может подать заявление в местный налоговый орган о неудержании налога у источника.

Предварительное освобождение иностранных компаний от налогообложения по активным доходам в Российской Федерации возможно только в строго ограниченных случаях, предусмотренных в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных статьей 64 НК РФ, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отметим, что в ранее действовавшей редакции НК РФ срок предоставления отсрочки или рассрочки составлял от 1 до 6 месяцев.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица (статья 64 НК РФ).

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Порядок обжалования предусмотрен главой 19 НК РФ.

**Список использованной литературы**

1. Конституция Российской Федерации (с изм. от 25.07.2003).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.11.2004).
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (ред. от 30.12.2004).
4. Гражданский кодекс РФ (Часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 30.12.2004).
5. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в РФ».
6. Налоговое право: Учебник / Под. ред. С.Г. Пепеляева – М.: Юрист, 2004.
7. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. проф., д.ю.н. Н.И. Химичева. М.: Юристь, 2002.
8. Финансовое право: Учебник / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева и др.; Отв. Ред Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003.
9. Финансовое право: Учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. М.М. Рассолова. — М.; ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2009.
10. Гуреев В. Налоговое право. М, 2007
11. К вопросу о формировании налогового права как отрасли права // Государство и право, 2000. № 6.
12. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный). Сост. С.Д. Шаталов. М., 2007.
13. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001.
14. Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 2008.
15. Парыгина В.Н., Тедеев А.А. налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д, 2005.
16. Толкушкин А.В. налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М., 2000.
17. Старостина О. «Изменение срока уплаты налога и сбора».
18. Бухгалтерия.Ру - бухучет, налоги, аудит.  Стаья И. Голосов