

УДК 336.22:657:658.112.3

**О.Н. Соболев**

**ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ,  
РАБОТАЮЩИХ НА МЕЖДУНАРОДНЫХ РЫНКАХ**

**O.N. Sobol**

**TAXATION FEATURES AND PROBLEMS  
OF THE RUSSIAN ORGANIZATIONS  
OPERATING IN THE INTERNATIONAL MARKETS**

---

Рассматриваются проблемы налогообложения российских организаций, осуществляющих деятельность за рубежом в случае открытия представительства. Проанализированы российские налоги и особенности их уплаты в данном случае.

ЗАГРАНИЧНОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО; МЕЖДУНАРОДНОЕ СОТРУДНИЧЕСТВО; НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ; РОССИЙСКИЕ НАЛОГИ; УПЛАТА НАЛОГОВ.

Taxation issues of the Russian organizations which are carrying out activity abroad in case of representation's opening are considered. The Russian taxes and features of their payment in this case are analyzed.

FOREIGN REPRESENTATION; INTERNATIONAL COOPERATION; TAXATION; RUSSIAN TAXES; PAYMENT OF TAXES.

---

Российские организации все чаще открывают свои представительства за рубежом, что связано с расширением международного сотрудничества. Открытие представительства за границей не требует больших капиталовложений, но при этом является одним из лучших способов для выхода на международные рынки. И в данной ситуации возникает ряд сложных вопросов, связанных с уплатой налогов представительством. Исходя из этого, актуально и интересно будет рассмотреть особенности и проблемы, касающиеся налогообложения таких организаций. При наличии представительства за границей необходимо обратить внимание на основные проблемы, а именно на необходимость уплаты следующих российских налогов и сборов: НДС, налога на имущество, НДФЛ, страховых взносов и налога на прибыль. Особенности уплаты

этих налогов подробно изложим в данной статье.

Рассмотрим случай, когда российская организация осуществляет зарубежную деятельность в форме обособленных подразделений. Согласно ст. 55 НК РФ [1] существует два вида обособленных подразделений юридических лиц – представительства и филиалы. Вначале дадим определение понятия «представительство»: представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту (п. 1 ст. 55 [1]).

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

**Налогообложение по соглашениям об устранении двойного налогообложения**

Объекты налогообложения, на которые распространяются соглашения	Аналогичные налоги в Российской Федерации
Доходы, полученные через иностранное представительство	Налог на прибыль организаций
Доходы, полученные лицами, работающими по найму в представительстве	Налог на доходы физических лиц
Имущество, принадлежащее российской организации и находящееся в иностранном государстве	Налог на имущество организаций

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами, действуя на основании утвержденных положений создавшего их юридического лица. При этом юридическое лицо наделяет их имуществом. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица (п. 3 ст. 55 [1]).

Согласно ст. 11 [2] обособленное подразделение организации – это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

На основании вышеизложенной информации видно, что понятие обособленного подразделения в налоговом учете шире, чем филиал или представительство.

Создавая обособленное подразделение за рубежом, российская организация должна изучить налоговое законодательство соответствующей страны. Кроме того, необходимо выяснить, существует ли соглашение об устранении двойного налогообложения со страной, в которой организация планирует создать обособленное подразделение. Соглашениями об устранении двойного налогообложения в основном регулируется налогообложение следующих объектов (см. таблицу).

В целях избежания двойного налогообложения соглашением может быть предусмотрено либо освобождение от уплаты отдельных налогов в одной из стран – участниц соглашения, либо право провести в своей стране зачет по налогам, уплаченным в иностранном государстве. Во втором случае суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в РФ. При этом согласно ст. 311 [3] зачтенная сумма налога не может быть больше суммы налога, подлежащего уплате в РФ.

Далее последовательно рассмотрим налогообложение российских организаций, осуществляющих деятельность за рубежом. Начнем с налога на добавленную стоимость (НДС).

НДС является федеральным налогом, зачисляется только в федеральный бюджет и только по месту нахождения головной организации. Соответственно, декларация по НДС составляется в целом по организации и представляется в налоговый орган по месту ее нахождения.

При наличии в составе организации обособленных подразделений, осуществляющих реализацию (приобретение) товаров (работ, услуг), необходимо:

- установить порядок ведения книги покупок и книги продаж;
- определить лиц, которые имеют право подписывать счета-фактуры;
- разработать порядок ведения раздельного учета при наличии операций, не подлежащих налогообложению;
- установить правила документооборота и обмена информацией в части НДС.

Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж ведутся структурными под-

разделениями в виде разделов единых журналов учета, единых книг покупок и продаж организации.

За отчетный (налоговый) период указанные разделы книг покупок и книг продаж представляются обособленными подразделениями для оформления единых книг покупок и книг продаж налогоплательщика и составления деклараций по НДС.

Порядок оформления счетов-фактур, книг покупок и книг продаж должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

Обособленные подразделения организаций плательщиками НДС не являются. Поэтому в случае, когда товары (работы, услуги) реализуются организацией через свои подразделения, счета-фактуры по отгруженным товарам (работам, услугам) могут выписываться этими подразделениями покупателям только от имени организации.

Нумерация счетов-фактур производится в порядке возрастания номеров в целом по организации. Возможно как резервирование номеров по мере их выборки, так и присвоение составных номеров с индексом обособленного подразделения.

Если же представительство зарегистрировано на территории иностранного государства в качестве налогоплательщика, самостоятельно заключает договоры и осуществляет продажу товаров на территории иностранного государства, то местом реализации является территория иностранного государства. И по ст. 146 [3] не возникает объекта налогообложения в России – НДС уплачивается российским представительством в бюджет иностранного государства, а на территории РФ НДС в таком случае не уплачивается [7].

Перейдем к рассмотрению налога на имущество организаций. В налоговую базу по налогу на имущество организаций включается имущество, находящееся за пределами Российской Федерации.

Фактически уплаченные российской организацией за пределами территории РФ 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 РФ в отноше-

нии указанного имущества. При этом размер засчитываемых сумм налога, выплаченных за пределами территории РФ, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации [7].

Также обратим внимание на налогообложение оплаты труда работников иностранного представительства в соответствии с российским законодательством. В иностранном представительстве российской организации могут работать как граждане РФ, направленные туда из головной организации, так и иностранные граждане (граждане страны пребывания), принятые на работу в представительстве.

Итак, начнем с вопроса налогообложения граждан страны пребывания. Оплата труда граждан страны пребывания не облагается НДФЛ, страховыми взносами, пенсионными взносами по определенным основаниям. Гражданин, находящийся за пределами РФ более 183 дней в течение 12 месяцев, с точки зрения гл. 23 [3] не является налоговым резидентом. Статьей 207 [3] установлено, что плательщиками НДФЛ признаются физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ и получающие доходы от источников в РФ. Соответственно, на основании этого можно сделать вывод о том, что лица, не являющиеся налоговыми резидентами и получающие доход от источников за пределами РФ, плательщиками НДФЛ не признаются. А пункт 3 статьи 208 [3] устанавливает, что к доходам от источников за пределами РФ относится вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ. Таким образом, иностранные граждане, принятые на работу в представительстве и получающие в нем заработную плату, плательщиками НДФЛ не являются.

Следующий вопрос – это необходимость уплаты страховых взносов. Согласно п. 4 ст. 7 [5] не признаются объектом обложения страховых взносов выплаты, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, располо-

женном за пределами территории РФ, выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории РФ в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Перейдем к вопросу о необходимости уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Согласно п. 1 ст. 7 [4] застрахованными лицами, помимо граждан РФ, являются иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно или временно проживающие на территории РФ, если они работают по трудовому договору или договору гражданско-правового характера, предметом которого являются выполнение работ и оказание услуг, а также по авторскому договору и лицензионному договору. Таким образом, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование с выплат в пользу иностранных граждан – работников представительства, не проживающих в РФ и поэтому не являющихся застрахованными лицами по российскому законодательству, не уплачиваются.

То есть можно сделать вывод о том, что оплата труда граждан страны пребывания не облагается НДФЛ, страховыми взносами и пенсионными взносами.

Приступим к обзору налогообложения граждан РФ, направленных в представительство из головной организации, и начнем с налога на доходы физических лиц. Работники представительства, находящиеся за пределами территории РФ менее 183 дней в течение 12 месяцев являются налоговыми резидентами РФ, получающими доход от источников за пределами РФ, и соответственно, плательщиками НДФЛ. Однако в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 228 [3] физические лица – налоговые резиденты РФ, получающие доходы от источников, находящихся за пределами РФ, исчисление, декларирование и уплату НДФЛ производят самостоятельно по завершении налогового периода, причем данное правило действует и в том случае, если сумма вознаграждения перечисляется напрямую российской организацией. То есть с момента переезда работника в иностранное представительство работодатель утрачивает

статус налогового агента, даже если работник некоторое время остается налоговым резидентом РФ. По истечении 183 дней работники представительства перестают быть налоговыми резидентами и, соответственно, не будут являться плательщиками НДФЛ. По результатам налогового периода, в котором это произошло, такие работники не будут иметь обязанности по декларированию своих доходов (в том числе полученных до приобретения статуса налогового нерезидента) и по уплате НДФЛ.

Теперь перейдем к страховым взносам. Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам по п. 1 ст. 7 [5]. Таким образом, выплаты, начисленные по трудовым договорам в пользу работников, работающих в представительстве за пределами РФ, подлежат обложению страховыми взносами (и соответственно пенсионными взносами) в общеустановленном порядке. Причем, согласно п. 14 ст. 15 этого ФЗ при наличии у организации обособленных подразделений, расположенных за пределами территории РФ, уплата страховых взносов (ежемесячных обязательных платежей), а также представление расчетов по страховым взносам по данным обособленным подразделениям осуществляются организацией по месту своего нахождения. Из этого следует, что представительство должно ежемесячно направлять в головную организацию сведения о начисленной оплате труда для исчисления и уплаты головной организацией страховых и пенсионных взносов.

Кроме того, оплата труда работников, выплачиваемая в иностранном представительстве, будет облагаться налогами, исчисление которых нужно будет осуществлять в соответствии с налоговым законодательством страны пребывания [10]. Их зачет в РФ не предусмотрен. Но их можно попробовать учесть в расходах при исчислении налога на прибыль в РФ как обоснованный и документально подтвержденный расход.

Завершим рассмотрение налогообложения российских организаций, осуществляющих зарубежную деятельность, налогом на прибыль. При отсутствии соглашения об устранении двойного налогообложения прибыль заграничного представительства практически облагается налогом дважды: в иностранном государстве и на территории РФ. Таким образом, при отсутствии такого соглашения представительство уплачивает налог на прибыль на территории иностранного государства. Но важно отметить то, что согласно ст. 311 [3] уплаченный на территории иностранного государства налог, аналогичный налогу на прибыль, можно зачесть при уплате налога на прибыль в РФ вне зависимости от наличия международного соглашения об избежании двойного налогообложения.

Стоит отметить, что для исчисления налога на прибыль на территории РФ доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, согласно ст. 311 [3] включаются в налоговую базу по налогу на прибыль в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в России, так и за ее пределами [6, 8, 9]. Уплата налога на прибыль (авансовых платежей) согласно ст. 311 [3], а также представление налоговых деклараций по налогу на прибыль при наличии представительств за границей осуществляются организацией в России по своему местонахождению.

На основании вышеизложенной информации видно, что если у организации есть заграничное представительство, то необходимо платить как российские, так и иностранные налоги. Положительным моментом является то, что в основном их можно зачесть при исчислении российских налогов.

Что касается уплаты НДС, то если представительство самостоятельно заключает договоры на территории иностранного государства, то на территории РФ НДС в таком случае не платится. А налог на имущество, уплаченный российской организацией за пределами территории РФ, засчитывается при уплате налога в РФ в отношении этого имущества.

Также важно отметить, что оплата труда граждан страны пребывания не облагается НДФЛ и страховыми взносами. При этом с оплаты труда российских граждан головной организацией страховые взносы в РФ будут уплачиваться, НДФЛ с момента переезда для работы в представительстве российские граждане будут уплачивать самостоятельно, пока являются налоговыми резидентами по законодательству РФ. А налогом на прибыль при отсутствии соглашения об устранении двойного налогообложения прибыль заграничного представительства будет облагаться дважды: в иностранном государстве и на территории РФ.

Можно сделать вывод о том, что к вопросам налогообложения заграничных представительств нужно подходить очень внимательно, правильно определяя состав и суммы налогов. Мы определили основные правила уплаты российских налогов в данном случае. Также стоит отметить, что особое внимание необходимо уделять тому, есть ли соглашение об устранении двойного налогообложения со страной, в которой организация планирует создать обособленное подразделение. Это влияет на особенности налогообложения российских организаций, осуществляющих деятельность за рубежом в случае открытия представительства.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ч. 1: Федер. закон № 51-ФЗ: принят Госдумой 21.10.1994 г. URL: <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/> (дата обращения: 08.11.2013).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1: Федер. закон № 146-ФЗ: принят Госдумой 16.07.1998 г. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 12.11.2013).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2: Федер. закон № 117-ФЗ: принят Госдумой 19.07.2000 г. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/> (дата обращения: 12.11.2013).
4. Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации: Федер. закон № 167-ФЗ: принят Госдумой 30.11.2001 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148760> (дата обращения: 14.11.2013).
5. О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицин-



ского страхования : Федер. закон № 212-ФЗ: принят Госдумой 17.07.2009 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149063> (дата обращения: 14.11.2013).

6. Налогообложение зарубежных представительств российских организаций / АКГ «Интерком-Аудит». URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/basis/a80/43923.html> (дата обращения: 14.11.2013).

7. Налогообложение российской организации за пределами РФ. URL: <http://www.as-audit.ru/consult/show/2939/> (дата обращения: 15.11.2013).

8. Представительство – за границей, налоги – в России / Т. Бурова. URL: [http://www.intalev.ru/agregator/auditbuhuchet/id\\_3128/](http://www.intalev.ru/agregator/auditbuhuchet/id_3128/) (дата обращения: 15.11.2013).

9. Представительство за рубежом: налоговый путеводитель / Т. Прасолова. URL: <http://www.podati.ru/services/magazine/archive/2009/24/art010/> (дата обращения: 16.11.2013).

10. Представительство за рубежом: налогообложение оплаты труда работников / Ю.М. Краснова. URL: <http://fin-buh.ru/text/106863-1.html> (дата обращения: 16.11.2013).

## REFERENCES

1. Grazhdanskiy kodeks Rossijskoj Federacii: Feder. zakon № 51-FZ: prinyat Gos. Dumoj 21.10.1994. URL: <http://www.consultant.ru/popular/gkrf1/> (accessed November 8, 2013). (rus)

2. Nalogovij kodeks Rossijskoj Federacii: Feder. zakon № 146-FZ: prinyat Gos. Dumoj 16.07.1998. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (accessed November 12, 2013). (rus)

3. Nalogovij kodeks Rossijskoj Federacii: Feder. zakon № 117-FZ: prinyat Gos. Dumoj 19.07.2000. URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog2/> (accessed November 12, 2013). (rus)

4. Ob obyazatelnom pensionnom strahovanii v Rossijskoj Federacii: Feder. zakon № 167-FZ: prinyat Gos. Dumoj 30.11.2001. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148760> (accessed November 14, 2013). (rus)

5. O strahovyh vzosah v Pensionny fond Rossijskoj Federacii, Fond sotsialnogo strahovaniya Rossijskoj Federacii, Federalnyy fond obyazatel'nogo meditsinskogo strahovaniya i territorialnye fondy

obyazatel'nogo meditsinskogo strahovaniya: feder. zakon № 212-FZ: prinyat Gos. Dumoj 17.07.2009. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=149063> (accessed November 14, 2013). (rus)

6. Taxation of foreign representations of the Russian organizations. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/basis/a80/43923.html> (accessed November 14, 2013). (rus)

7. Taxation of the Russian organization outside Russia. URL: <http://www.as-audit.ru/consult/show/2939/> (accessed November 15, 2013). (rus)

8. Representation – abroad, taxes – in Russia. URL: [http://www.intalev.ru/agregator/auditbuhuchet/id\\_3128/](http://www.intalev.ru/agregator/auditbuhuchet/id_3128/) (accessed November 15, 2013). (rus)

9. Representation abroad: tax guide. URL: <http://www.podati.ru/services/magazine/archive/2009/24/art010/> (accessed November 16, 2013). (rus)

10. Representation abroad: taxation of compensation of workers. URL: <http://fin-buh.ru/text/106863-1.html> (accessed November 16, 2013). (rus)

---

**СОБОЛЬ Оксана Николаевна** – аспирант кафедры «Предпринимательство и коммерция» Инженерно-экономического института Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. 195251, ул. Политехническая, д. 29, Санкт-Петербург, Россия. E-mail: O-SOBA@yandex.ru

**SOBOL' Oksana N.** – St. Petersburg State Polytechnical University. 195251. Politechnicheskaya str. 29. St. Petersburg. Russia. E-mail: O-SOBA@yandex.ru

---