

Мария ДОЛГОПОЛОВА

## **О НЕКОТОРЫХ ПРАКТИЧЕСКИХ ПРОБЛЕМАХ НЕСОВЕРШЕНСТВА РОССИЙСКОГО НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

---

*Рассмотрен вопрос реализации иностранными компаниями российских акций (долей в капитале). Проанализировано действующее законодательство и международные налоговые соглашения России.*

---

Актуальность рассмотренных в статье практических проблем применения российского налогового законодательства усматривается в том, что, несмотря на стремительные темпы правовых налоговых реформ, проводимых в России в последние годы, многие вопросы остаются до сих пор нерешенными, и среди них – те, которые требуют “оперативного вмешательства”. Речь идет о случаях реализации иностранными компаниями российских акций (долей в капитале) отдельным категориям покупателей (физическим лицам, иностранным компаниям, не имеющим в России налогооблагаемого присутствия и проч.), в которых из-за несовершенства законодательства иностранные налогоплательщики сталкиваются с препятствиями в исполнении своих обязанностей перед российским государством, а государство регулярно теряет в налоговых поступлениях.

Анализ последних исследований и публикаций показывает, что поскольку рассматриваемый в статье вопрос является сугубо практическим, фундаментальные научные исследования по данной проблематике на сегодняшний день отсутствуют. Следует, однако, отметить, что затронутая проблема начинает интересовать специалистов-пра-

ктиков в сфере налогообложения, хотя, как правило, их выводы ограничиваются лишь констатацией наличия проблемы без предложений путей ее решения [1]. Цель данной статьи заключается не только в том, чтобы констатировать наличие проблемы, но и в том, чтобы проанализировать правовые причины ее возникновения.

На всем протяжении действия Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), а точнее с 1 января 1999 г. по сегодняшний день (уже более 10 лет) ученые-специалисты в области налогообложения, налоговые практики – экономисты и юристы, сталкиваются с практическими проблемами применения его норм (вопросы толкования терминов, пробельности налогового законодательства и т.п.). И, несмотря на то, что основной постулат российского налогового законодательства, закрепленный в статье 3 НК РФ, гласит, что “акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить”, оказалось на практике его соблюдения достаточно сложно.

Для того, чтобы налог считался установленным, необходимо, чтобы были опре-

делены все его элементы (налоговая база, налоговая ставка, порядок исчисления и прочее). Основные элементы налога являются общепризнанными, однако, устанавливаются в национальном законодательстве каждой конкретной страны. Согласно пункту 6 упомянутой статьи НК РФ, «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». В соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ, предусматривающей общие условия установления налогов и сборов, «налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога». Аналогичной позиции придерживается Конституционный Суд Российской Федерации (далее – КС РФ), согласно которой «установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства» [2; 3; 4]. Таким образом, в отсутствие хотя бы одного из элементов налог не может считаться установленным, а значит, и обязанность его уплачивать отсутствует.

Обозначенный теоретический вопрос налогообложения, на первый взгляд, не имеет под собой никаких подводных камней, и уж если какие-то вопросы и могут возникнуть в практике применения, то они явно останутся проблемой национального масштаба и не повлияют на международные отношения России с другими государствами. К сожалению, дело обстоит не совсем так, и в рамках данной статьи мы рассмотрим некоторые проблемные вопросы практики применения российского налогового законодательства, которые могут быть небезынтересны не только российской компании, но и иностранному ин-

вестору. Предметом нашего пристального внимания в рамках данной статьи будет вопрос реализации акций (долей) российских предприятий, принадлежащих иностранным компаниям, не осуществляющим в России деятельность через постоянное представительство.

Как известно, по общему правилу (согласуется с правилами налогообложения компаний – нерезидентов во многих странах), продажа российских акций (долей в капитале), которыми на праве собственности владеют иностранные компании, не имеющие в России налогооблагаемого присутствия в виде постоянного представительства, налогом, удерживаемым у источника выплаты дохода, не облагается (пункт 2 статьи 309 НК РФ). Исключение из правила – когда доход получен иностранной компанией от реализации акций (долей) российских организаций, более чем на 50 процентов состоящих из недвижимого имущества, находящегося на территории России. В этом исключительном случае на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ иностранная компания обязана заплатить налог с полученного дохода в России. Данное требование согласуется с правилом подпункта 6 той же статьи, согласно которому налогообложению в России подлежит любая реализация принадлежащего иностранной организации недвижимого имущества с местонахождением в России.

Международные налоговые соглашения России с другими странами содержат аналогичные положения о том, что доход от реализации недвижимого имущества, полученный резидентом договаривающегося государства, может облагаться налогом в государстве местонахождения такого имущества, т.е. в России. Что касается обложения налогом у источника доходов, полученных иностранными организациями от продажи российских акций (долей), то, как

правило, международными соглашениями налогообложение таких операций отдельно не оговаривается. Однако по аналогии с общим правилом о тесной связи налогооблагаемого дохода с недвижимостью, рассматриваемый доход, в том числе от продажи акций (долей), состоящих из недвижимости, облагается по местонахождению недвижимого имущества. Кроме того, при отсутствии специальных правил в международном соглашении, на практике налоговые органы в любом случае рассматривают указанный доход как «иной другой вид дохода», подлежащий налогообложению в государстве – источнике образования дохода.

Таким образом, по правилам российского налогового законодательства иностранная компания, реализующая акции (доли) предприятий, более чем на 50 процентов состоящие из российской недвижимости, обязана заплатить налог у источника образования дохода, т.е. в России. Международными налоговыми соглашениями России такой доход от налогообложения тоже, как правило, не освобождается. Таково правило. Проанализируем практические проблемы, с которыми может столкнуться иностранная компания в ходе его исполнения.

В рассматриваемом случае – когда у иностранной компании нет в России налогооблагаемого присутствия в виде постоянного представительства, а также, если продажа акций (долей) не связана с предпринимательской деятельностью иностранной компании в России, налог у источника образования дохода должен удерживать налоговый агент этой иностранной организации в России (пункт 1 статьи 310 НК РФ). В соответствии с нормами российского налогового законодательства, круг субъектов налоговых правоотношений, признаваемых налоговыми агентами, устанавливается НК РФ для каждой конкретной главы особенной части кодек-

са отдельно. Иными словами, для каждого конкретного налога НК РФ устанавливает свой круг лиц, которые могут выступать налоговыми агентами (пункт 1 статьи 24 НК РФ).

Так, согласно пункту 1 статьи 310 НК РФ, налоговыми агентами иностранной компании могут выступать (т. е. исчислять и удерживать налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в России) только российская организация или иностранная организация, осуществляющая деятельность в России через постоянное представительство. Иных субъектов, признаваемых налоговыми агентами иностранной компании, НК РФ не предусматривает. Вот здесь-то и кроется вся хитрость закона. Ни физические лица, которым иностранная компания пожелает продать акции (доли) в российских предприятиях, ни индивидуальные предприниматели, ни иностранные компании, не образующие в России постоянное представительство, не вправе исчислить и удержать налог. Что это – сознательно предоставленное освобождение от обязанностей налоговых агентов или ошибка законодателя?

На практике рассматриваемая проблема возникает достаточно часто, в связи с чем, на нее обращают внимание некоторые налоговые специалисты [1], однако, как правило, их выводы ограничиваются тем, что правовые основания для взимания с иностранной организации налога отсутствуют. Представляется, данный вопрос необходимо рассмотреть несколько в другой плоскости: с точки зрения закона, в данном случае иностранная компания обязана заплатить налог у источника или закон построен таким образом, что обязанность уплачивать налог отсутствует?

С нашей точки зрения, говорить об отсутствии правовых оснований изначально-

но неверно, поскольку, как было указано выше, на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ иностранная компания обязана заплатить налог с полученного дохода в России, значит, существуют все правовые основания для налогообложения указанного дохода.

Вернемся к основополагающим положениям налогового законодательства, которые устанавливают правила налогообложения – “налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения”. Проанализируем, все ли элементы налогообложения установлены в рассматриваемом нами случае? Ответ, без сомнения, отрицательный.

Устанавливая круг лиц, признаваемых налоговыми агентами иностранной организации, законодатель сознательно или по ошибке не предусмотрел сделки с участием физических лиц, в том числе индивидуальных предпринимателей, а также иностранных компаний, не имеющих в России налогооблагаемого присутствия. Исходя из этого, можно утверждать, что в рассматриваемом случае законодательно не установлен один из важнейших элементов налогообложения, а именно – порядок уплаты и исчисления налога. В такой ситуации согласно положениям пункта 1 статьи 17 НК РФ налог на доход, образующийся у иностранной компании от продажи рассматриваемых российских акций (долей) в адрес лиц, не признаваемых налоговыми агентами, не установлен, а значит, обязанность его уплачивать отсутствует.

Несмотря на то, что рассмотренные нормы НК РФ действуют достаточно давно, судебная практика так до сих пор не сформирована. Возможно, это обусловлено тем, что при отсутствии в указанных случаях законодательно установленного порядка исчисления и уплаты налога, отсутствует и

практическая возможность контролировать соблюдение норм НК РФ.

Позиция Министерства финансов России по-прежнему остается противоречивой – в одних его письмах содержатся разъяснения относительно того, что в рассматриваемом случае физические лица – индивидуальные предприниматели – могут признаваться налоговыми агентами иностранной организации [6], в других – что физические лица не являются налоговыми агентами по доходам, выплачиваемым иностранным организациям [7].

Существует даже мнение о том, что в рассматриваемом случае объект налогообложения отсутствует, если сделка купли-продажи акций (долей) между двумя иностранными компаниями, не имеющими в России налогооблагаемого присутствия, заключена за пределами России.

По нашему мнению, указанные толкования российского налогового законодательства являются расширительными и противоречат требованиям конкретной статьи НК РФ. В статье 309 НК РФ четко установлена обязанность иностранной организации заплатить налог у источника в России во всех случаях реализации акций (долей), более 50 процентов активов которых состоит из российской недвижимости. Согласно этой статье налогообложение указанного дохода не зависит ни от того, кто является источником выплаты дохода, ни от того, где выплата была осуществлена. На налоговые последствия в рассматриваемом случае не влияет также и то, что получатель дохода не образует в России постоянное представительство, поскольку отсутствие постоянного представительства в России не означает отсутствие объекта налогообложения.

Тем не менее, анализ соответствующих норм НК РФ позволяет сделать вывод об отсутствии у иностранной компании

обязанности уплачивать налог с дохода, полученного от реализации российских акций (долей), более 50 процентов активов которых состоит из российской недвижимости, в тех случаях, когда кодексом не установлен один из элементов налогообложения – порядок исчисления и уплаты налога налоговыми агентами иностранной компании – покупателями акций (физическими лицами, индивидуальными предпринимателями и иностранными, компаниями, не образующими в России постоянного представительства).

Сделанный вывод, с одной стороны, представляется достаточно позитивным с точки зрения облегчения налогового бремени иностранной организации на территории России, с другой – явно является серьезной недоработкой или просчетом законодателя, который влечет за собой потери государственного бюджета, а также ощущение нестабильности налогового законодательства в период посткризисного становления российской экономики.

В этой связи, в качестве перспектив дальнейшего исследования рассмотренной темы ближайшей видится уточнение действующих специальных норм или разработка и пересмотр общих положений НК РФ, которые максимально четко устанавливали бы обязанность иностранного налогоплательщика или освобождали его от уплаты соответствующего налога.

### Література

1. *Соболев М. Ю. О порядке покупки и продажи акций российского предприятия иностранной компанией // Иностраный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование, учет. – 2009. – № 5.*
2. *Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11.11.1997 № 16-П // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО “КонсультантПлюс” – Версия 3000.03.*
3. *Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22.11.2001 № 15-П // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО “КонсультантПлюс” – Версия 3000.03.*
4. *Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 № 169-О // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО “КонсультантПлюс” – Версия 3000.03.*
5. *Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 11.07.2006 № 265-О // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО “КонсультантПлюс” – Версия 3000.03.*
6. *Письмо Министерства финансов России от 06.05.2005 № 03-08-02 // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО “КонсультантПлюс” – Версия 3000.03.*
7. *Письмо Министерства финансов России от 19.11.2008 №03-03-07/33 // КонсультантПлюс: справочно-правовая система [Электронный ресурс] / ЗАО “КонсультантПлюс” – Версия 3000.03.*