

## НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ПРОДАЖЕ ИНОСТРАННОГО ОБОРУДОВАНИЯ, МИНУЯ РОССИЮ, И СТРОИТЕЛЬСТВЕ ОБЪЕКТА ЗА РУБЕЖОМ

В настоящее время с целью «выживания» в сложных экономических условиях предприятия нередко решаются на новые, необычные для них хозяйственные операции, активно развивают новые сферы бизнеса.

Рассмотрим ситуацию, когда предприятие-импортер, до сих пор импортирующее оборудование из Западной Европы и строящее объекты на территории Российской Федерации, решило освоить новую рыночную нишу — поставить оборудование напрямую в другую страну, например в Туркменистан, минуя Российскую Федерацию, и построить объект на территории этой страны силами местной строительной компании. Поставка оборудования из Западной Европы осуществляется на условиях FCA, поставка оборудования в Туркменистан — на условиях DDP, перевозку осуществляет российская транспортная компания. Работники предприятия-импортера выезжают в командировку для настройки поставляемого оборудования.

В данном случае правомерен вопрос о том, какие налоги будет платить российское предприятие — импортер (далее — общество)?

В данной ситуации будут осуществлены следующие конкретные хозяйственные операции:

приобретение оборудования в Западной Европе (оборудование не завозится в Российскую Федерацию);

реализация оборудования в Туркменистан (поставка осуществляется напрямую из Западной Европы);

заключение договора с заказчиком — резидентом Туркменистана на строительство объекта на территории Туркменистана (договор строительного подряда с резидентом Туркменистана, не имеющим постоянного представительства в Российской Федерации);

заключение договора с субподрядчиком — резидентом Туркменистана, не имеющим постоянного представительства в Российской Федерации, на строительство объекта в Туркменистане;

налогообложение выплат, произведенных в пользу работников, которые осуществляют пусконаладочные работы за рубежом.

Рассмотрим каждую хозяйственную операцию в отдельности.

### Приобретение оборудования в Западной Европе без завоза в Россию

Согласно полученной информации поставка товара из Западной Европы осуществляется на условиях FCA, в качестве перевозчика выступает российская транспортная компания.

В соответствии с Инкотермс 2000 термин «Free Carrier»/«Франко перевозчик» означает, что продавец осуществляет передачу товара, прошедшего таможенную очистку для вывоза указанному покупателем перевозчику, в обусловленном месте. Таким образом, переход права собственности на закупленное оборудование происходит на территории Западной Европы.

Услуги транспортной компании по перевозке товара из Западной Европы в Туркменистан не облагаются НДС.

Согласно п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. Таким образом, обязательным условием для возникновения объекта обложения НДС является факт реализации на территории Российской Федерации.

В целях исчисления НДС место реализации работ (услуг) определяется на основании положений ст. 148 НК РФ и не зависит от того, на какой территории фактически были выполнены работы (оказаны услуги).

В частности, п.п. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ установлено, что территория Российской Федерации признается местом реализации работ (услуг), если услуги по перевозке (транспортной) и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, перечислены в п.п. 4.1 и 4.2 п. 1 указанной статьи.

В свою очередь, согласно п.п. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ местом реализации услуг признается территория Российской Федерации, если услуги по перевозке и (или) транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и (или) транспортировкой, оказываются (выполняются) российскими организациями или индивидуальными предпринимателями в случае, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации. Исключением из этого являются услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита.

Кроме того, в случае если перевозчиком груза является российская транспортная компания, то у общества — покупателя услуги не возникает обязанности налогового агента в целях главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

НДС. В соответствии с п.п. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются операции по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Так как товар не пересекает таможенную границу Российской Федерации, обязанность общества уплачивать НДС не возникает.

**Налог на прибыль.** Так как данная операция представляет собой приобретение товара, налога на прибыль не возникает.

Рекомендуем до заключения договора обсудить данную хозяйственную ситуацию с обслуживающим банком на предмет подготовки документов для платежа в Западную Европу.

### Реализация оборудования в Туркменистан напрямую из Западной Европы

В соответствии с полученными данными поставка товара в Туркменистан осуществляется на условиях DDP. В соответствии с определениями Инкотермс 2000 переход рисков по системе DDP, или «Delivered duty paid»/«Поставка с оплатой пошлин», означает, что продавец считается выполнившим свои обязанности с момента предоставления покупателю товара, очищенного от таможенных пошлин, необходимых для ввоза, и не разгруженным с перевозочного средства, прибывшего в согласованный пункт назначения. На продавца возлагаются все расходы и риски, связанные с такой передачей товара, включая оплату, если потребуется, иных сборов — ану «duty» (сюда входит ответственность за выполнение таможенных формальностей и за риски, которые могут возникнуть в этот период, а также оплата таможенных пошлин, налогов и иных сборов), взимаемых при ввозе товара в страну назначения.

Так как таможенные платежи, которые взимаются при пересечении границы с Туркменистаном, незначительны, то ими для дальнейших расчетов можно пренебречь.

Здесь следует обратить внимание на то, что поставка товара в Туркменистан в случае, если товар не завозится на территорию Российской Федерации, не будет считаться экспортом. Так, согласно со ст. 165 Таможенного кодекса Российской Федерации, экспорт — таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательства об обратном

вывозе. Поскольку товары не были завезены на таможенную территорию Российской Федерации, соответственно они не могут быть вывезены в режиме экспорта.

НДС. Операция по реализации товара в Туркменистан не облагается НДС.

Так, в соответствии с п.п. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализации предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В соответствии со ст. 147 НК РФ в целях исчисления НДС местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

товар находится на территории Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;

товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Таким образом, так как в момент начала отгрузки или транспортировки товар находится за пределами Российской Федерации, местом реализации товара в соответствии со ст. 147 НК РФ не признается территория Российской Федерации и соответственно реализация товара в Туркменистан в данном случае НДС не облагается.

**Налог на прибыль.** От реализации товара в Туркменистан общество получает доход.

В соответствии с п. 1 ст. 311 НК РФ доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Пунктом 2 ст. 311 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами Российской Федерации, вычитаются в порядке и размерах, установленных главой 25 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 311 НК РФ суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации.

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации: для налогов, уплаченных самой организацией, — заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных

в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, — подтверждения налогового агента.

Минфин России в письме от 26.01.05 г. № 03-08-05 отметил, что таким документом может служить, в частности, письмо от организации — налогового агента, подписанное уполномоченным должностным лицом и заверенное печатью, с приложением платежного поручения налогового агента банку о перечислении соответствующей суммы в качестве налога, удержанного у источника (с отметкой «Исполнено»).

Указанное п. 3 ст. 311 НК РФ подтверждение действует в течение налогового периода, в котором оно представлено налоговому агенту.

В соответствии с п. 1 ст. 7 Соглашения от 14 января 1998 г. между Правительством Российской Федерации и Правительством Туркменистана «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (далее — Соглашение) прибыль предприятия Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через расположенное там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в другом Договаривающемся Государстве, то его прибыль может облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

Согласно п. 1 ст. 23 Соглашения в Российской Федерации двойное налогообложение устраняется следующим образом: если резидент Российской Федерации получает доход или владеет имуществом, которые в соответствии с положениями настоящего Соглашения могут облагаться налогами в Туркменистане, то сумма налога на такие доход или имущество, уплаченная в Туркменистане, подлежит зачету против суммы налога, взимаемого в Российской Федерации. Сумма зачета, однако, не должна превышать сумму налога Российской Федерации на такие доход или имущество, рассчитанного в соответствии с ее налоговым законодательством.

Здесь следует обратить внимание на то, что согласно ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные налоговые правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми нормативными правовыми актами о налогах и сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Таким образом, если общество должно будет уплатить налог на прибыль (налог на доход) в соответствии с законодательством Туркменистана, то при представлении перечисленных документов возможен зачет этих платежей в счет уплаты налога на прибыль.

(Окончание см. на стр. 10)

**ФИНАНСОВАЯ ГАЗЕТА** FINANCIAL WEEKLY INTERNATIONAL  
МЕЖДУНАРОДНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ ЕЖЕНЕДЕЛЬНИК

Редакция предлагает разместить в газете **обязательную для опубликования информацию** акционерных обществ, банков, страховых организаций, бирж, инвестиционных фондов

**на специальных льготных условиях**

- бухгалтерскую отчетность
- сообщения о существенных фактах, связанных с деятельностью эмитентов ценных бумаг
- сообщения о собраниях акционеров, ликвидации и реорганизации предприятий
- проспекты эмиссии ценных бумаг, информацию о проведении тендеров
- другую информацию, обязательную для опубликования акционерными обществами и эмитентами ценных бумаг в соответствии с законодательством РФ и нормативными актами Министерства финансов РФ и Федеральной службы по финансовым рынкам

**Об условиях публикации Вы можете узнать по телефонам: (495) 730-56-34, (499) 166-03-71 или задать вопрос по электронной почте: [fingazeta@fingazeta.ru](mailto:fingazeta@fingazeta.ru)**

Реклама

**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ПРОДАЖЕ ИНОСТРАННОГО  
ОБОРУДОВАНИЯ, МИНУЯ РОССИЮ, И СТРОИТЕЛЬСТВЕ  
ОБЪЕКТА ЗА РУБЕЖОМ**

(Окончание. Начало см. на стр. 9)

Организации, уплатившие налог за рубежом, который засчитывается в счет уплаты налога на территории Российской Федерации, одновременно с декларацией по налогу на прибыль должны представить в налоговый орган по месту государственной регистрации специальную декларацию о доходах, полученных за пределами Российской Федерации. Форма декларации и Инструкция по ее заполнению утверждены приказом МНС России от 23.12.03 г. № БГ-3-23/709. Такая декларация может быть представлена российской организацией за любой отчетный (налоговый) период независимо от времени уплаты (удержания) налога на территории иностранного государства. Однако при этом необходимо выполнение следующих условий:

доходы, полученные налогоплательщиком от иностранных источников, должны быть включены в налоговую базу по налогу на прибыль организаций для целей налогообложения в Российской Федерации; налог с полученных за пределами Российской Федерации доходов должен быть фактически уплачен (удержан) на территории иностранного государства.

Рекомендуем запросить у контрагентов дополнительную информацию о том, предусматривает ли законодательство Туркменистана (или иной страны, куда осуществляется поставка) удержание налога на прибыль (налога на доходы) в момент осуществления оплаты российской организацией.

*Заклучение договора с заказчиком – резидентом Туркменистана на строительство объекта*

**НДС.** В соответствии со ст. 146 НК РФ в данном случае отсутствует объект обложения данным налогом.

**Налог на прибыль.** В данном случае общество получает доход от источников за пределами Российской Федерации.

Как уже было сказано, в соответствии с п. 1 ст. 311 НК РФ доходы, полученные российской организацией от источников за пределами Российской Федерации, учитываются при определении ее налоговой базы. Указанные доходы учитываются в полном объеме с учетом расходов, произведенных как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

Здесь правомерен следующий вопрос: приводит ли деятельность общества в Туркменистане к образованию постоянного представительства, если фактическую деятельность на строительной площадке осуществляет не общество, а нанятый им субподрядчик – компания – резидент Туркменистана.

В соответствии с п.п. «г» п. 2 ст. 5 Соглашения строительная площадка, строительный, монтажный или сборочный объект или деятельность по надзору, связанная с упомянутыми объектами, приводит к образованию постоянного представительства, но только в том случае, если продолжительность связанных с ними работ превышает 12 месяцев.

Согласно п. 1 ст. 7 Соглашения прибыль предприятия Договаривающегося Государства облагается налогом только в этом Государстве, если предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через расположенное там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность через постоянное представительство, расположенное в другом Договаривающемся Государстве, то его прибыль может облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству.

При определении прибыли постоянного представительства должны быть сделаны вычеты документально подтвержденных расходов, произведенных

для целей деятельности этого постоянно-го представительства, включая управленческие и общеадминистративные расходы, независимо от того, понесены ли эти расходы в Договаривающемся Государстве, в котором расположено постоянное представительство, или за его пределами в рамках норм, устанавливаемых законодательством этого Государства.

В соответствии с п. 1 ст. 25 Соглашения в том случае, если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся Государств приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями Соглашения, оно может независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить заявление компетентному органу того Договаривающегося Государства, резидентом которого оно является.

Проанализировав Соглашение, мы пришли к выводу, что из него прямо не следует, образуется или не образуется в данном случае постоянное представительство общества в Туркменистане.

Данный вопрос, скорее всего, раскрывается в национальном налоговом законодательстве Туркменистана. Перед подготовкой и подписанием контракта, рекомендуем запросить у контрагентов законодательство Туркменистана по данному вопросу.

Несмотря на то что невозможно провести параллели между законодательством двух различных государств, для примера предлагаем рассмотреть, как трактует данный вопрос законодательство Российской Федерации по отношению к иностранным строительным компаниям, которые выполняют работы не сами, а с привлечением субподрядной компании (в качестве которой может выступать как российская, так и другая иностранная компания).

Согласно п. 2 ст. 308 НК РФ, в случае если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части подрядных работ другим лицам (субподрядчикам), период времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генеральным подрядчиком. Настоящее положение не применяется в отношении периода работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с заказчиком (застройщиком) и не входящих в объем работ, порученных генеральному подрядчику, за исключением случаев, когда эти лица и генеральный подрядчик являются взаимозависимыми лицами в соответствии со ст. 20 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 308 НК РФ началом существования строительной площадки в налоговых целях считается более ранняя из следующих дат: дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ) или дата фактического начала работ.

Окончанием существования строительной площадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Окончанием работ субподрядчика считается дата подписания акта сдачи-приемки работ генеральному подрядчику. В случае если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, то строительная площадка считается прекратившей существование (работы субподрядчика считаются законченными) на дату фактического окончания подготовительных, строительных или монтажных работ, входящих в объем работ соответствующего лица на данной строительной площадке.

Таким образом, национальное налоговое законодательство Российской Федера-

ции по данному вопросу придерживается точки зрения, что постоянное представительство иностранной организации образуется даже в том случае, если фактически деятельность осуществляет не она, а нанятая компания-субподрядчик.

При подготовке контракта с заказчиком на строительство объекта рекомендуем обратить внимание на требование равномерности признания доходов (расходов) в налоговом учете.

В соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений ст. 318–320 НК РФ. Доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором возникают исходя из условий сделок.

В соответствии с п. 2 ст. 271 НК РФ по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, в случае если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации указанных работ (услуг) распределяется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом формирования расходов по указанным работам (услугам).

Статья 272 НК РФ содержит аналогичные нормы в отношении признания расходов (в частности, по расходам, приходящимся на оплату услуг субподрядчика – иностранной компании – резидента Туркменистана).

Рекомендуем принципы и методы распределения дохода и расхода по работам долгосрочного характера зафиксировать в учетной политике предприятия для целей налогообложения в соответствии со ст. 316 НК РФ. Тем самым общество будет обязано установить в учетной политике для целей налогообложения метод распределения цены договора между отдельными отчетными периодами, в течение которых он выполняется. Варианты распределения предложены в письме Минфина России от 13.10.06 г. № 03-03-04/160:

пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете (подойдет и для подрядчика);

равномерное распределение дохода в течение срока действия договора.

Однако последний вариант, строго говоря, не обеспечивает соблюдения принципа равномерного признания доходов и расходов (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ). Поскольку абз. 2 п. 1 ст. 272 НК РФ также не предусматривает возможности налогообложения доходов по производствам с длительным технологическим циклом без учета понесенных расходов, равномерное распределение цены договора вряд ли можно считать оптимальным вариантом, хотя Минфин России и не отрицает его.

Здесь следует обратить внимание на то, что и в ст. 271, 272 и в ст. 316 НК РФ речь идет только о реализации работ или услуг. Следовательно, длительное изготовление продукции к рассматриваемым нормам налогового законодательства не относится. Для строительных организаций сказанное может означать, что реализация строительной-монтажных работ в качестве подрядчика регулируется указанными статьями НК РФ. Однако самостоятельное строительство объекта с целью его последующей продажи формально под механизм равномерного признания доходов и расходов уже не подпадает. Вместе с тем на сегодняшний день данный вопрос является спорным.

С учетом сказанного рекомендуем: предусмотреть при заключении договора строительного подряда этапы выполнения работ, а после выполнения каждого этапа признавать соответствующий доход;

если этапы не установлены, то закрепить в учетной политике для целей налогообложения прибыли порядок признания доходов равномерно в течение срока действия договора или пропорционально затратам по смете;

или разработать собственный порядок равномерного распределения доходов, например в соответствии с фактическими расходами и с учетом плановой рентабельности по смете.

*Заклучение договора с субподрядчиком – резидентом Туркменистана, не имеющим постоянного представительства в Российской Федерации*

Общество выплачивает доход иностранной компании – субподрядчику.

Согласно ст. 246 НК РФ плательщиками налога на прибыль организаций наряду с российскими организациями являются иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Иностранная компания – субподрядчик постоянного представительства в Российской Федерации не образует.

В п. 1 ст. 309 НК РФ представлен перечень видов доходов иностранных организаций, не связанных с их предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, которые относятся к доходам иностранных организаций от источников в Российской Федерации и подлежат налогообложению у источника выплаты этих доходов. В данном перечне доходы иностранных организаций от выполнения работ и оказания услуг за пределами территории Российской Федерации не названы.

Таким образом, в том случае если иностранная организация осуществляет деятельность по выполнению работ или оказанию услуг российской организации за пределами Российской Федерации, то доходы от такой деятельности не могут рассматриваться как доходы от источников в Российской Федерации и соответственно не подлежат обложению налогом на прибыль в Российской Федерации.

Таким образом, общество выплачивает доходы иностранному субподрядчику без удержания из их стоимости налога на прибыль. При этом, поскольку работы выполняет субподрядчик, НДС в данном случае не возникает.

Ситуация с равномерным признанием расходов подробно рассмотрена ранее.

*Налогообложение выплат, произведенных в пользу работников, которые осуществляют субнакладочные работы за рубежом*

На основании ст. 11 НК РФ налоговыми резидентами Российской Федерации являются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году. Работники, которые прикреплены к строительной площадке в Туркменистане, являются налоговыми резидентами Российской Федерации, так как срок их пребывания в Туркменистане не превышает 183 дня.

В соответствии со ст. 236 НК РФ численная работнику – налоговому резиденту Российской Федерации заработная плата является объектом обложения ЕСН, уплата налога осуществляется по месту нахождения организации.

В соответствии со ст. 208 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей включается в облагаемую базу для исчисления НДФЛ. Кроме того, при исчислении налога должны учитываться налоговые вычеты, предоставляемые работнику в соответствии с законодательством. Согласно ст. 224 НК РФ налоговая ставка по НДФЛ установлена в размере 13%. В отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися резидентами Российской Федерации, применяется налоговая ставка в размере 30%.

*Е. КАШПОРОВА,  
генеральный директор  
ООО «КЦ «ЮрАудит»*