Проблемы бухгалтерского учета иностранных представительств и филиалов

Иностранные компании все чаще открывают филиалы и представительства на территории России.

По ходу работы у компаний возникает множество проблем связанных с правильностью организации бухгалтерского и налогового учета , уплаты налогов и сборов. Ряд вопросов связанных с деятельностью иностранных компаний на территории России будет освящен в данной статье. Для начала определимся с понятиями.

Понятие филиала.

Понятие филиала определено в п. 1 статьи 55 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ). Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

В соответствии с п. 3 статьи 55 ГК РФ филиалы не являются юридическими лицами. Они не обладают самостоятельной правоспособностью, и зависят от создавшего их юридического лица. Правоспособность филиала полностью зависит от правоспособности юридического лица, ее пределы определяются в соответствии с законом самим юридическим лицом в положении о филиале, на основании которого они действуют.

Для выполнения своих функций филиал наделяется создавшим их юридическим лицом необходимым имуществом. Данное имущество закрепляется за соответствующим филиалом, но находится в собственности юридического лица. В бухгалтерском учете указанное имущество отражается одновременно и на отдельном балансе филиала или представительства, и на балансе юридического лица.

В чем отличие филиала от представительства?

Отличие филиала от представительства заключается в круге выполняемых задач. Филиал осуществляет функции юридического лица, под которыми следует понимать виды хозяйственной и иной деятельности юридического лица, которыми оно вправе заниматься в соответствии с законом и учредительными документами юридического лица. Задачи представительства носят ограниченный характер. Они состоят в представительстве и защите интересов юридического лица, т.е. в функциях, осуществляемых в рамках полномочия, основанного на доверенности. Так, например, представительство кредитной организации в отличие от филиала кредитной организации не вправе осуществлять банковские операции.

Налогообложение.

Поскольку филиал вправе вести коммерческую деятельность, то налогообложение филиала осуществляется как и для юридического лица, т.е. филиал обязан уплачивать все установленные российским налоговым законодательством налоги от ведения хозяйственной деятельности в России. Филиал обязан уплачивать также с заработной платы сотрудников подоходный налог и единый социальный налог. Иностранные сотрудники филиала уплачивают подоходный налог самостоятельно.

В соответствии со ст. 246 Налогового кодекса РФ иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или филиалы и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации, признаются плательщиками налога на прибыль. Иностранная организация, осуществляющая деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивает налог на прибыль в порядке, предусмотренном ст. ст. 286 - 287 НК РФ.

Необходимо также отметить, что филиалы не являются самостоятельными плательщиками налогов и (или) сборов. Вместе с тем в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ (ст. 19), филиалы выполняют обязанности создавшей их организации по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов.

Налог на прибыль.

Налогообложение прибыли зависит от наличия у иностранной организации представительства на территории РФ. Под постоянным представительством понимают филиал, представительство, отделение, бюро, контору и любое другое обособленное отделении, через которое иностранная организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ. В ст. 306 НК строго перечислены случаи, когда деятельность иностранной организации на территории РФ не подпадает под признак создания представительства.

Объектом налогообложения признается:

1. Доход от предпринимательской деятельности на территории РФ:

-доход иностранной организации, действующей через представительство, от деятельности на территории РФ, уменьшенный на величину расходов;

-доход от владения, пользования и распоряжения имуществом постоянного представительства;

2. Доходы, не связанные с предпринимательской деятельности:

-дивиденды;

-процентный доход от долговых обязательств;

-доход от использования на территории РФ прав интеллектуальной собственности;

-доход от реализации недвижимого имущества;

-иные доходы, перечисленные в статье 309 НК РФ.

Доходы от предпринимательской деятельности уменьшаются на величину расходов, связанных с осуществлением этой деятельности. Налоговые ставки по налогу на прибыль у иностранных организаций, действующих через постоянное представительство, равны 6.5 и 17.5% и уплачиваются в федеральный бюджет и бюджет субъекта РФ соответственно. Доход в виде дивидендов от участия в российской организации облагаются по ставке 15. Такая же ставка и по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, которые предусматривают получение дохода в виде процентов.

Если иностранная организация является некоммерческой, то для нее действуют правила статьи 251 НК РФ по поводу доходов, не подлежащих налогообложению. При наличии у иностранной организации нескольких представительств, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Если в такой ситуации происходит осуществление единого технологического процесса, то иностранная организация сама решает, через какое представительство будет вестись налоговый учет. Иностранные организации уплачивают авансовые платежи не позднее 28 числа месяца, следующим за отчетным периодом. До этого же срока иностранная организация должна представить налоговую декларацию по месту регистрации своего представительства. Отчетным периодом признаются 1 квартал, 1 полугодие, 9 месяцев. Налоговый период – календарный год. По завершению налогового периода, налоговая декларация и уплата налога производятся не позднее 28 марта следующего за отчетным периодом года.

Иностранная организация может и не иметь своего представительства на территории РФ. В этом случае, доход, полученный иностранной организацией, начисляется и удерживается российской организацией или другой иностранной организацией, имеющей свое представительство.

Налоговые ставки:

15% от дохода в виде дивидендов от участия в российских организациях и дохода в виде % по государственным и муниципальным ценным бумагам. Доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организации прибыли или имущества организаций; по долговым обязательствам российских организаций; доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности; доходы от сдачи в аренду (лизинг) имущества, используемого на территории РФ; штрафы и пени за нарушения российскими лицами договорных обязательств облагаются по ставке 20%. Доходы от использования или сдачи в аренду судов, самолетов и других транспортных средств, для осуществления международных перевозок облагаются по ставке 10%. Особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации, изложены в ст. 307 НК РФ

В случае, если иностранная организация осуществляет на территории Российской Федерации деятельность подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20 процентов от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Зачастую в ходе деятельности иностранной компании возникает ситуация когда иностранная организация совмещает основную деятельность, осуществляемую в собственных интересах, с деятельностью подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц. В связи с этим возникает вопрос как правильно исчислить налог? В этой ситуации необходимо вести раздельный учет объектов налогообложения по каждому из указанных направлений деятельности постоянного представительства. Конкретный порядок следует закрепить в учетной политике или в ином аналогичном документе.

Таким образом, величина налоговой базы по деятельности подготовительного и (или) вспомогательного характера в интересах третьих лиц формируется отдельно от деятельности, которая ведется в своих собственных интересах. Убыток, полученный от основной деятельности представительства, не уменьшает величину налога, исчисленную по деятельности, осуществляемой в интересах третьих лиц.

Налог на добавленную стоимость (НДС). Иностранные организации являются плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ или реализацией товаров (работ, услуг) на территории РФ. При этом иностранные организации должны встать на учет в налоговых органах, в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ. Постановка на учет в качестве налогоплательщика НДС осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации.

Исчисление и удержание налога с доходов иностранных организаций без постоянного представительства, производиться налоговым агентом в федеральный бюджет одновременно с выплатой дохода. По итогам отчетного (налогового периода) налоговый агент предоставляет информацию о суммах выплаченных доходов в налоговый орган по месту своей регистрации.

Налог на имущество.

Для иностранных организаций, действующих через постоянное представительства, объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. Расчет налога на имущество и учет этого имущества в бухгалтерском учете ведется по общему порядку. Для иностранных организаций, не имеющих постоянно представительство на территории РФ, объектом налогообложения признается недвижимое имущество, принадлежащее иностранной организации на праве собственности. Налоговой базой же является инвентарная стоимость недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Ведение бухгалтерского учета.

Представительство должно вести бухгалтерский учет и сдавать отчетность в соответствии с законами страны, где оно осуществляет свою деятельность. Между тем бухгалтерская отчетность российской организации должна отражать деятельность всех филиалов и представительств, так определено пунктом 3 Приказа Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Бухгалтерский учет постоянного представительства необходимо вести как в соответствии с зарубежными правилами учета, так и по российским стандартам Представительство, ведущее отдельный баланс, должно сообщать головной организации о результатах своей деятельности, об остатках по счетам бухгалтерского учета на отчетную дату, а также любые иные сведения, включаемые в бухгалтерскую отчетность организации.

Кроме того, по требованию налоговой инспекции российская организация должна представлять все первичные документы и расчеты, которые подтверждают ее доходы и расходы, а также иные объекты налогообложения, в том числе с учетом данных по филиалам и представительствам.

В налоговую инспекцию сдается бухгалтерская отчетность в целом по юридическому лицу, то есть составленная с учетом данных о деятельности представительства. Согласно пункту 10 положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98», утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 декабря 1998 года №60н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» (Далее – ПБУ 1/98) избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая, выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения. Следовательно, если организация имеет обособленные подразделения, то бухгалтерская и налоговая учетная политика, утвержденная головной организацией, является обязательной для всех ее обособленных подразделений.

Соответственно, филиалы и иные обособленные подразделения не имеют права разрабатывать и применять учетную политику, отличную от учетной политики головной организации. В связи с этим, при формировании учетной политики в целом по организации, имеющей разветвленную организационную структуру, необходимо определить сроки представления соответствующих учетных данных в адрес головной организации для их включения в бухгалтерскую отчетность организации. Это вытекает из пункта 33 положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (далее - Приказ Минфина РФ №34н). Аналогичное требование закреплено и пунктом 8 положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 июля 1999 года №43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99»