

Российские компании, которые имеют представительства в зарубежных странах, нередко сталкиваются с проблемой зачета уплаченных иностранных налогов на доход в уменьшение налога на прибыль. Усугубляется ситуация тем, что учесть иностранный налог можно только в сумме подлежащего уплате российского налога на прибыль, а если компания получила убыток, то и вовсе нельзя. (Письмо Федеральной налоговой службы от 07.03.12 № ЕД-4-3/3806)

Скачать письмо Федеральной налоговой службы от 07.03.12 № ЕД-4-3/3806

Зарубежный налог

Пунктом 3 статьи 311 НК РФ предусмотрено, что суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации.

Такие же правила установлены соглашениями об избежании двойного налогообложения, которые заключены между правительствами России и зарубежных стран. Например, подобный зачет предусмотрен статьей 23 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.96 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество».

При этом, согласно абзацу 2 пункта 3 статьи 311 НК РФ, зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами Российской Федерации:

—для налогов, уплаченных самой организацией, — подтверждения, заверенного налоговым органом иностранного государства;

—для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных

государств или международным договором налоговыми агентами, – подтверждения налогового агента.

Когда базы нет

Налогоплательщика, который направил запрос в ФНС России, интересовал следующий вопрос: может ли быть осуществлен зачет налога на доходы, уплаченного им за рубежом, если по итогам налогового периода организация в целом получила налоговый убыток?

Налоговое ведомство ответило на этот вопрос отрицательно. Чиновники сослались на правило, содержащееся в пункте 3 статьи 311 НК РФ: размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате организацией в РФ.

Если организация получила убыток, то есть доходы превысили расходы, признаваемые для целей налогообложения прибыли, налоговая база по налогу на прибыль будет равна нулю (п. 8 ст. 274 НК РФ). Сумма налога, подлежащая уплате в России, в этом случае также окажется нулевой (п. 1 ст. 286 НК РФ).

Значит, исходя из пункта 3 статьи 311 НК РФ, размер налога, уплаченного за рубежом и подлежащего зачету в России, не может быть больше нуля. Следовательно, зачет невозможен.

Стоит отметить, что и международные договоры, которые на основании статьи 7 НК РФ имеют приоритет перед национальным законодательством, не предусматривают возможность возмещения налога в описанной ситуации.

Декларирование

В комментируемом письме ФНС России не рекомендует отражать в листе «Расчет налога на прибыль» декларации по налогу на прибыль* суммы налога, уплаченные за пределами РФ (строка 240), если налоговая база для исчисления налога (строка 120) или сумма исчисленного налога (строки 180, 190, 200) равны нулю. Это противоречит пункту 3 статьи 311 НК РФ.

* Ее форма утверждена приказом ФНС России от 15.12.10 № ММВ-7-3/730.

Кроме того, в подобном случае не следует указывать сумму налога, уплаченную в иностранном государстве, и по строкам 050 и 080 подраздела 1.1 раздела I декларации, где показывается сумма налога к уменьшению. Ведь эта сумма будет перенесена в карточку расчетов с бюджетом налогоплательщика как уменьшение налоговых обязательств перед бюджетной системой РФ. То есть у налогоплательщика, не уплатившего налог в бюджет РФ, образуется переплата.

Между тем Налоговый кодекс не предусматривает возмещение плательщику налога, уплаченного в иностранном государстве, за счет средств российского бюджета при получении им за налоговый (отчетный) период убытка или исчисления налога в сумме, недостаточной для проведения зачета в полном объеме. Поэтому налоговая инспекция откажет в таком возмещении.

Есть ли выход?

Из пункта 3 Инструкции по заполнению налоговой декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за пределами Российской Федерации**, следует, что учесть иностранный налог российская компания может в любом отчетном (налоговом) периоде независимо от времени уплаты налога в иностранном государстве.

** Утверждена приказом МНС России от 23.12.03 № БГ-3-23/709.

Напомним, что налогоплательщик представляет эту декларацию в налоговые органы как раз для зачета налога, уплаченного за границей. Декларация сдается одновременно с налоговой декларацией по налогу на прибыль и документами, подтверждающими уплату налога за рубежом. Такое подтверждение действует в течение налогового периода, в котором оно выдано компании (п. 3 ст. 311 НК РФ).

Получается, что российская компания в ряде случаев может не спешить с зачетом иностранного налога, а дожидаться, когда у нее появятся суммы налога на прибыль к уплате.

Однако у Минфина России иное мнение. Ведомство считает, что суммы иностранного налога, уплаченные российской компанией, зачитываются при уплате ею налога на прибыль в Российской Федерации в том налоговом периоде, в котором налогоплательщик получил от налогового агента подтверждение об удержании налога в иностранном государстве. Причем доходы, с которых уплачен иностранный налог, должны быть учтены при формировании налоговой базы по налогу на прибыль (п. 1 ст. 311 НК РФ). Об этом говорилось в письмах от 20.12.10 № 03-08-05, от 23.12.09 № 03-03-06/2/236.

Таким образом, если компания решит перенести зачет уплаченного в иностранном государстве налога на следующий налоговый период, в котором у нее появится прибыль, такие действия скорее всего не найдут поддержки налоговиков.

В случае если убыток образовался по итогам не налогового, а отчетного периода, компания, безусловно, не теряет безвозвратно право на зачет. Ведь налог окончательно определяется лишь по итогам налогового периода, причем нарастающим итогом (п. 1, 2 ст. 286 НК РФ). Поэтому, если по итогам налогового периода или даже любого из последующих отчетных периодов компания получит прибыль, то есть российский налог, подлежащий уплате, не будет нулевым, она сможет зачесть уплаченный за рубежом налог в уменьшение своих российских платежей.

Возможна и обратная ситуация: например, по итогам 9 месяцев компания получила прибыль и осуществила зачет уплаченного за границей налога в силу статьи 311 НК РФ, а по итогам года в целом (налогового периода) получен убыток, и, значит, право на зачет она потеряет.