

**Выявление признаков предпринимательской деятельности подразделения
иностранной организации, влекущей за собой создание постоянного
представительства**

Аскарова Татьяна Олеговна

Студент (бакалавр)

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Москва,
Россия

E-mail: askarovatanya@gmail.com

На практике зачастую возникают вопросы с толкованием и применением некоторых нормативных положений, содержащихся в ст. 306 Налогового кодекса Российской Федерации, регламентирующей особенности налогообложения иностранных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, в том числе и через создание постоянных представительств. У иностранных организаций, открывающих подразделение на территории Российской Федерации появляются очень существенные налоговые риски в связи с отсутствием единообразного толкования норм о деятельности, которая ведет к образованию постоянного представительства - риски могут быть очень велики, ведь помимо доначисления налога на прибыль, с организации будут взысканы и штрафы и пени, которые в определенных случаях превышают сумму самого налога.

В соответствии со ст. 306 НК РФ[1], постоянным представительством признается обособленное подразделение, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность. Норма также указывает некоторые виды предпринимательской деятельности, но они носят лишь описательный характер и нельзя говорить о полной и точной регламентации определенных видов деятельности. До 19.12.2012 г. действовал Приказ МНС[2] (Приказ не был заменен какими-либо аналогичными разъяснениями), который утвердил Методические рекомендации по применению отдельных положений Налогового кодекса, затрагивающих особенности налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций, в которых регулярной признается предпринимательская деятельность обособленных подразделений иностранных организаций, вставших на учет в налоговых органах (примечательно, что такая обязанность возникает, если иностранная организация осуществляет или намерена осуществлять деятельность в РФ через подразделение в течение более чем 30 календарных дней в году (непрерывно или в совокупности). В остальных случаях подобная квалификация осуществляется на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций/физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае. Очевидно, что единичные факты совершения каких-либо хозяйственных операций на территории РФ не могут быть расценены как проявление регулярности предпринимательской деятельности. Как показывает незначительная практика, примерами данных хозяйственных операций иностранных организаций, не влекущих за собой необходимость создания постоянного представительства, могут послужить единичная реализация недвижимого имущества на территории России[3], единичное предоставление российской организации процентного займа[4], единичное заключение договоров[5].

В ст.2 Типового соглашения об избежании двойного налогообложения[6], также сказано, что термин «постоянное представительство» включает в себя, в частности место управления. В международном налоговом праве существует принцип «force of attraction»¹; в соответствии с которым, организация имеет право открыть постоянное представительство в другой стране, но тогда прибыль, которая была получена этим постоянным представительством, будет облагаться налогом в государстве своего нахождения. В России,

действует такой же принцип - очень важно понимать, что эта географическая привязка деятельности может выражаться, как в определенном месте деятельности, так и в месте деятельности «зависимого агента».

Также, существует фикция, которая обязывает налоговые органы рассчитывать налоговую базу таким образом, если бы данное постоянное представительство иностранной организации являлось бы самостоятельным и независимым юридическим лицом. Данная фикция именуется правилом «вытянутой руки», что значит, что прибыль рассчитывается, таким образом, будто компании независимы друг от друга (находятся на расстоянии «вытянутой руки») [8]- это положение, также прописывается в соглашениях об избежании двойного налогообложения между РФ и иностранными юрисдикциями.

Налоговый кодекс указывает на то, что, если подразделение осуществляет деятельность вспомогательного или подготовительного характера, то оно не может признаваться постоянным представительством. И НК РФ[9] и Типовое соглашение[10] содержит открытый перечень деятельности, которая признается вспомогательной - это использование сооружений только для целей хранения товаров, содержание запасов для целей хранения, переработки другим предприятием, содержание места исключительно для целей закупки товаров иностранной организацией, сбора, обработки, распространения информации, ведения отчетности, маркетинга, рекламы (если эта деятельность не является основной), а также, для целей простого подписания контрактов от имени этой организации в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации. На основании данной статьи, имеет смысл сделать следующие выводы: функционал обособленного подразделения не должен соответствовать основной деятельности иностранной организации и доля такого функционала должна быть намного меньше, чем объем деятельности иностранной организации, причем меньше до такой степени, что нельзя подсчитать долю прибыли иностранной организации от деятельности такого подразделения. Также, вся деятельность должна производиться только в интересах головного офиса иностранной организации и передаваться исключительно туда.

Для иллюстрации вышесказанного, можно вспомнить известные дела информационного агентства «Блумберг»[11], фармакологических компаний «Астеллас-Фарма» [12]и «Берлин-Хеми» [13]и логистической «Феско Лайнз»[14]. Данные дела были разрешены в последние несколько лет и стоит сказать, что после их анализа, можно сделать вывод, что суд основывается по большей части доказательной базой: в данных делах, основания привлечения налогоплательщика к ответственности были одинаковы - неуплата налога на прибыль по факту того, что подразделение организаций осуществляет деятельность, которая приводит к возникновению постоянного представительства. Однако, исход у данных дел очень разный - суд разрешает дела, как в пользу налогоплательщика, так и в пользу налогового органа, имея при этом, схожие исходные данные. Тем не менее, это первый шаг к образованию необходимого массива судебной практики, в соответствии с которой можно будет сформировать единообразную позицию по данному вопросу.

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015). Ст. 306.

[2] Приказ МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150.

[3] Письмо УФНС России по г. Москве от 14.06.2005 г. № 20-12/41907

[4] Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 31.05.2011 г. № 03-08-05

[5] Постановление ФАС Северо-Западного округа от 03.03.2005 г. № А56-24202/04

- [6] Модельное Соглашение РФ, утв. Постановлением Правительства № 84 от 24.02.2010.
- [7] Hugh J. Ault, Brian J. Arnold. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. Kluwer Law International BV, 2010. P.501.
- [8] Jens Wittendorff. Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law. Kluwer Law International, 2010.P.293
- [9] Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015). П.4.Ст. 306.
- [10] Модельное Соглашение РФ, утв. Постановлением Правительства № 84 от 24.02.2010. П.5.Ст.5.
- [11] Решение Арбитражного суда города Москвы по делу № А40-94391/10-142-134 от 17.12.2010.
- [12] Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного Суда от 30.09.2014 по делу №А40-155695/12.
- [13] Постановление Федерального Арбитражного Суда Московского Округа от 17.12.2013 по делу №А40-157543/12.
- [14] Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного Округа от 17.12.2013 по делу №Ф03-6191/2013.

Источники и литература

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015)
- 2) Модельное Соглашение РФ, утв. Постановлением Правительства № 84 от 24.02.2010.
- 3) Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 31.05.2011 г. № 03-08-05
- 4) Приказ МНС России от 28.03.2003 г. № БГ-3-23/150.
- 5) Письмо УФНС России по г. Москве от 14.06.2005 г. № 20-12/41907
- 6) Постановление Девятого Арбитражного Апелляционного Суда от 30.09.2014 по делу №А40-155695/12.
- 7) Постановление Федерального Арбитражного Суда Московского Округа от 17.12.2013 по делу №А40-157543/12.
- 8) Постановление Федерального Арбитражного Суда Дальневосточного Округа от 17.12.2013 по делу №Ф03-6191/2013.
- 9) Решение Арбитражного суда города Москвы по делу № А40-94391/10-142-134 от 17.12.2010.
- 10) Hugh J. Ault, Brian J. Arnold. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis. Kluwer Law International BV, 2010.
- 11) Jens Wittendorff. Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law. Kluwer Law International, 2010.