

Критерии определения места осуществления деятельности покупателя услуг в целях исчисления НДС: проблемы практического применения

Я.Ю. Зубарев,
налоговый юрист, МВА

Д.Б. Волков,
методолог по вопросам
налогообложения, канд. экон. наук

Существующие формулировки норм налогового законодательства содержат в себе неопределенности, которые предоставляют налоговым органам возможность альтернативной интерпретации норм налогового законодательства. Это одна из основных причин возникновения налоговых рисков

Практика показывает, что большое количество таких неясных моментов сконцентрировано в части налогового законодательства, посвященного НДС. При этом налоговые органы при исчислении этого налога часто истолковывают налоговые нормы с учетом тесной взаимосвязи между начислением и вычетом НДС.

Поэтому толкование положений законодательства при исчислении НДС с использованием так называемого «консервативного» подхода не всегда уместно. Решение налогоплательщика – как о начислении НДС, так и о неначислении НДС по определенным операциям – должно базироваться на убедительном юридическом обосновании.

Верное определение места осуществления деятельности покупателя играет ключевую роль для определения налоговых последствий по НДС при осуществлении ряда операций с участием иностранных юридических лиц, поскольку именно с установлением этого факта НК РФ связывает возникновение обязанности по исчислению и уплате Российского НДС. НК РФ предусматривает критерии для определения места деятельности покупателя, однако в процессе их практического применения возникают требующие разрешения вопросы.

Критерии определения места деятельности покупателя

Критерий № 1: наличие государственной регистрации организации. Это основной критерий определения места деятельности покупателя. Определение понятия «государственная регистрация» в отношении юридических лиц, содержится в Федеральном Законе «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»¹, регулирующем отношения, возникающие в связи с государственной регистрацией юридических лиц при их **создании**, реорганизации и ликвидации, при внесении изменений в их учредительные документы.

Буквальное толкование понятия «государственная регистрация», с учетом иных норм указанного федерального закона², позволяет сделать вывод о том, что

государственная регистрация имеется лишь у тех организаций, сведения о которых внесены в единый государственный реестр юридических лиц (далее – «ЕГРЮЛ»).

С другой стороны, налоговое законодательство включает в понятие «организация», помимо прочих, также иностранные юридические лица, а также их филиалы и представительства. Таким образом, ЕГРЮЛ содержит сведения в отношении далеко не всех организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ. Следовательно, можно предположить, что уже существующие организации, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства, а так же их филиалы и представительства не имеют «государственную регистрацию» на территории РФ с точки зрения Закона 129-ФЗ и в отношении их деятельности должны априори использоваться иные критерии определения места деятельности в смысле ст. 148 НК РФ.

Однако существуют основания и для противоположного вывода. О наличии государственной регистрации у иностранной организации, осуществляющей на территории РФ деятельность через обособленные подразделения, говорит установленная законодательством обязанность такой иностранной организации легализовать свою деятельность на территории РФ. Легитимность деятельности иностранной организации подтверждается свидетельством об аккредитации филиала иностранного юридического лица³ и свидетельством о постановке на учет в налоговом органе⁴.

Российское законодательство не содержит иных определений термина «государственная регистрация», за исключением рассмотренного выше. Однако, проанализировав определение «государственной регистрации» в отношении юридических лиц, можно выделить следующие основные его составляющие: соблюдение установленных процедур для получения регистрации, внесение сведений в государственный реестр⁵ и наделение правоспособностью в результате регистрации.

Для получения аккредитации и налоговой регистрации, филиалу (представительству) необходимо пройти процедуру, с предоставлением соответствующих документов, по окончании которой, сведения о филиале (представительстве) будут внесены государственным органом в соответствующий реестр, после чего, филиал признается самостоятельным субъектом, например, трудовых и налоговых правоотношений (налогоплательщиком), то есть наделяется соответствующей правоспособностью. Все это полностью соответствует сущности государственной регистрации и поэтому нельзя исключить толкование аккредитации именно как государственной регистрации организации, с учетом того, что налоговый кодекс включает филиалы и представительства иностранных юридических лиц в понятие «организация».

Такая трактовка критерия наличия государственной регистрации требует некоторого пояснения в отношении применения другого критерия, а именно – места нахождения постоянного представительства, так как необходимость этого дополнительного критерия, при данной трактовке Критерия № 1, ставится под сомнение. Можно предположить, что введение в закон этого дополнительного критерия, само по себе, демонстрирует отсутствие у законодателя намерения придать расширительное толкование критерию наличия государственной регистрации. Однако мы полагаем, что эти критерии не являются взаимоисключающими. Иностранная организация может являться налогоплательщиком, не имея филиала или представительства (например, в силу владения недвижимым имуществом, расположенном на территории РФ). Наличие таких ситуаций и является причиной появления в законе дополнительных критериев и не препятствует расширительному толкованию основного критерия №1.

Данный подход, существенно расширяя границы применения основного критерия №1, мог бы стать часто используемым на практике, однако нам не известны судебные

прецеденты применения такого подхода, как налоговыми органами, так и налогоплательщиками.

Критерий № 2: осуществление деятельности по месту, указанному в учредительных документах организации. Это следующий критерий определения места деятельности покупателя, самостоятельный, в ряду критериев, применяемых при отсутствии государственной регистрации.

К учредительным документам юридического лица ГК РФ относит только устав и учредительный договор. Содержание учредительных документов определяется ГК РФ, а также законами о юридических лицах соответствующего типа. Место нахождения самого юридического лица, а также его представительств и филиалов, подлежит обязательному указанию в учредительных документах в силу прямого требования ГК РФ⁶. Требование об указании места нахождения юридических лиц и их филиалов может быть также предусмотрено в законодательстве иностранных государств. Кроме того, в соответствии с законодательством РФ, для получения аккредитации филиала, в соответствующие органы должно быть предоставлено положение о филиале, в котором, помимо прочего, также должно быть указано место нахождения филиала.

С учетом того, что Налоговый Кодекс включает филиалы иностранных юридических лиц в понятие «организация», а нормы законодательства, регулирующие процесс аккредитации предъявляют требование об указании места нахождения филиала в документах, связанных с учреждением филиала, можно говорить о наличии оснований для применения рассматриваемого критерия к филиалам иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ в качестве самостоятельного теста при определении места осуществления деятельности такой организации в целях исчисления российского НДС, в случае, если доводы о наличии государственной регистрации у филиала (представительства) будут отвергнуты налоговой или судебной практикой.

В качестве аргумента против такого подхода можно использовать довод о том, что Российское законодательство не содержит такого понятия как учредительные документы филиала. С практической точки зрения, это может означать, что положение о филиале, свидетельство об аккредитации филиала иностранного юридического лица, а также иные подобные документы не имеют правового значения при использовании данного критерия. Однако нельзя не учитывать следующие обстоятельства:

- Норма налогового законодательства говорит об учредительных документах не юридического лица, а организации, как более широкого понятия;
- Местонахождение филиала может быть указано в учредительных документах юридического лица и эта ситуация не противоречит требованию комментируемой нормы;
- Поскольку термин «учредительные документы» для филиала не определен, то документы по аккредитации могут быть признаны в качестве учредительных по аналогии.

Следует отметить, что применение критерия №2 не оправдано с точки зрения экономического содержания НДС, поскольку указание в учредительных документах сведений о филиале само по себе не влечет каких-либо последствий для экономических отношений между организациями, осуществляющими операции, которые могут быть признаны объектом НДС.

Более того, в отличие от всех прочих критериев, этот критерий не привязан к месту **фактической** деятельности какого-либо подразделения организации. Принимая во

внимание, что в учредительных документах чаще всего отражаются сведения об организации, в том числе место нахождения ее органов и подразделений, актуальные лишь на момент регистрации, значение данного критерия вызывает сомнения. В связи с этим, критерий № 2 следует рассматривать скорее как одно из обстоятельств для установления истинности всех остальных критериев, чем как самостоятельный критерий.

Таким образом, по нашему мнению, целесообразность указания в законе и применение данного критерия вызывает серьезные сомнения.

Критерий №3: места управления организации. Это наименее формализованный из всех рассматриваемых критериев. Принимая во внимание возможность одновременного существования различных органов управления организации (Собрание акционеров, Совет Директоров, Директор), которые могут располагаться в различных местах, можно сделать вывод о том, что применение данного критерия в качестве самостоятельного теста, на практике, в настоящее время может также вызывать множество вопросов. Несмотря на заведомо противоречивый характер этого критерия, арбитражная практика по нему не сформирована, что служит подтверждением того, что на сегодняшний день данный критерий не востребован на практике.

Для применения данного критерия необходимо, на наш взгляд, определить какую, конкретно, деятельность в отношении организации следует считать управлением в смысле применения комментируемой нормы, какой орган организации уполномочен на эту деятельность, и затем определить его место нахождения.

Остается открытым вопрос о возможности расширения данного критерия в отношении управления организацией осуществляемого вне рамок норм регулирующих корпоративные отношения. Например, если существует группа компаний, одна из которых не осуществляет деятельность на территории РФ, но находится полностью или в части осуществляемых операций под управлением Российской организации, на основании полномочий вытекающих из различных коммерческих соглашений, например, дистрибьюторского договора. Возможно ли в этом случае, применяя данный критерий, считать, что местом управления иностранной организации является территория РФ?

Мы полагаем, что подобное применение данного критерия возможно, однако степень его обоснованности должно оцениваться в каждом конкретном случае с учетом степени влияния управляющего общества на деятельность управляемого общества в части совершения операции, анализируемой на предмет налоговых последствий по НДС.

Критерий №4: место нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации. Оно может совпадать с местом нахождения самой организации, определяемого на основании учредительных документов, но может и не совпадать с ним.

Серьезные затруднения зачастую возникают с определением понятия «исполнительный орган» применительно к иностранным юридическим лицам, так как полномочия, присущие исполнительному органу с точки зрения российского законодательства, могут быть частично переданы органам управления иностранных организаций, с точки зрения российского законодательства не являющимся исполнительными.

В отсутствие законодательного урегулирования также возникают вопросы в отношении такого оценочного понятия, как «постоянно действующий». Например, можно ли считать постоянно действующим исполнительным органом:

- совет директоров, периодически (раз в месяц или в квартал) собирающийся в соответствии с политикой организации на территории России;

- исполнительный директор иностранной организации, находящийся в постоянных разъездах между странами.

По нашему мнению, в целях исключения налоговых рисков перечень постоянно действующих исполнительных органов, а также место их функционирования должны быть утверждены документами, регламентирующими деятельность организации, в противном случае, при возникновении подобных споров, обосновать собственную позицию может быть довольно сложно, учитывая отсутствие объективных параметров для данного критерия.

Критерий №5: местонахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказаны через это постоянное представительство). При соблюдении этого критерия местом деятельности покупателя считается территория РФ. Наряду с основным критерием, критерий № 5 широко используется в практической деятельности в качестве самостоятельного и самостоятельного теста при определении места деятельности организации. Однако при его применении также возможно возникновение спорных вопросов.

Первый вопрос касается понятия «постоянное представительство».

Буквальное толкование данного критерия позволяет сделать вывод о том, что услуги должны оказываться и/или потребляться через постоянное представительство⁷, местом нахождения которого является РФ.

Глава 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ не содержит определения понятия «постоянное представительство», которое используется при определении места деятельности организации. При этом в соответствии с п. 3 ст. 11 НК РФ «...специфические понятия и термины законодательства о налогах и сборах используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях настоящего Кодекса». Попробуем применить данный подход в рассматриваемой ситуации.

Сразу стоит напомнить, что в комментируемой норме закона, понятие «постоянное представительство» используется в отношении услуг. С учетом того, что сам термин «покупатель услуг» имеет неоднозначное толкование, прямое заимствование понятия «постоянное представительство» из главы, посвященной налогу на прибыль, может выглядеть не всегда уместным, например, когда покупателем услуг может быть признано «место деятельности», к примеру - сама по себе нефтяная или газовая скважина.

Существуют и другие неопределенности в отношении использования определения постоянного представительства, даваемого в Главе 25 НК РФ и/или Соглашениями об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, заключенных между РФ и иностранными государствами.

С одной стороны, положения, предусмотренные международными договорами, имеют приоритет в регулировании налоговых правоотношений в случае возникновения противоречия с национальным налоговым законодательством в силу прямого на это указания в НК РФ⁸, а в данном случае подход к определению термина «постоянное представительство» в международном договоре может входить в противоречие с определением, указанным в НК РФ⁹.

Но, с другой стороны, упомянутые соглашения заключаются исключительно в целях исчисления налогов на доходы и капитал и не распространяют свое действие на косвенные налоги, и в этом случае, использование определений, предусмотренных международными соглашениями при наличии определений, предусмотренных в НК РФ, представляется не вполне логичным.

По нашему мнению, в данной ситуации необходимо исходить из определения, содержащегося в международном договоре, в силу следующего.

Как указано выше, понятие «постоянное представительство» разъясняется в главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Однако использование определения постоянного представительства в целях исчисления налогов на доходы и капитал при наличии международного договора порождает необходимость учета положений такого договора. Игнорирование положений международных договоров при определении понятия для целей косвенного налогообложения приведет к различному пониманию одного и того же определения в зависимости от вида налога («прямой» или «косвенный») без достаточных к тому как юридических, так и экономических оснований. Целью законодателя, на наш взгляд, могло быть использование в качестве теста на применение НДС, уже существующего критерия, который позволяет выявить фактический статус российского обособленного подразделения организации, используемый для целей исчисления «прямых» налогов, а не наполнение термина «постоянное представительство» самостоятельным юридическим содержанием для целей НДС.

Второй вопрос касается порядка оказания услуг. Проблема заключается в том, что понятие «через» не является юридически определенным и может толковаться по-разному. Некоторые специалисты приходят к выводу, что в отсутствие определенности, данное понятие должно толковаться максимально широко – любое участие Российского постоянного представительства (будь-то подписание документов, участие в переписке, проведение переговоров, надзор за ходом оказания услуг и любое иное участие) следует воспринимать как соответствующее понятию «через» и, следовательно, как отвечающее данному критерию. Нам же такой подход представляется излишне широким. Мы исходим из того, что нормы права регламентируют правоотношения между сторонами и, в силу этого, их содержание следует связывать исключительно с действиями, влекущими возникновение (изменение, прекращение) прав и обязанностей у сторон. Исходя из этого, понятие «через» должно толковаться таким образом, что Российское постоянное представительство должно своим участием в оказании/потреблении услуг порождать (изменять, прекращать) права и обязанности. Таким образом, участие сотрудников Российского постоянного представительства в качестве координаторов, контролеров, переговорщиков, почтальонов и т.п. не свидетельствует о том, что услуги оказаны «через» такое представительство. И, наоборот, заключение договоров, подписание актов приемки услуг, оплата оказанных услуг Российским постоянным представительством может свидетельствовать о том, что соответствующие услуги оказаны «через» такое представительство, с учетом толкования термина «покупатель услуг»¹⁰.

С точки зрения официальных разъяснений и арбитражной практики

Применение Критерия № 1 не вызывает споры между налоговыми органами и налогоплательщиками, что, вероятно, объясняется применением этого критерия до настоящего времени в очевидных ситуациях. Нам не известны случаи применения критериев №2 - №4 в качестве самостоятельных и независимых критериев в практике налоговых органов. Споры вызывает Критерий № 5, поскольку именно в применении данного критерия проявились некоторые вопросы, связанные со способами толкования критерия и содержания понятия «покупатель».

Выводы

Существующие критерии определения места осуществления деятельности покупателя услуг, не отражают всей сложности и многогранности международных экономических отношений. Данная проблема особенно актуальна в связи с тем, что цель установленных критериев как раз и заключается в создании эффективно действующего алгоритма для установления факта осуществления деятельности организации на территории Российской Федерации при экономических отношениях, выходящих за рамки тривиальных.

Установленные действующим налоговым законодательством критерии, допускают неоднозначное применение. Оценочные формулировки и используемые термины, которым не дано определение в российском законодательстве, порождают возможность различного их толкования.

При этом, несмотря на то что большинство установленных критериев на сегодняшний день не применяются налоговыми органами в качестве самостоятельных и самодостаточных, практика по этим вопросам может довольно существенно измениться, к чему налогоплательщики должны быть готовы.

СНОСКИ

¹ Федеральный закон от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" ст. 1: «Государственная регистрация юридических лиц ... (далее - государственная регистрация) - акты уполномоченного федерального органа исполнительной власти, осуществляемые посредством внесения в государственные реестры сведений о создании, реорганизации и ликвидации юридических лиц, ... иных сведений о юридических лицах ... в соответствии с настоящим Федеральным законом».

² Федеральный закон от 08.08.2001 N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" глава 2

³ Федеральный закон от 09.07.1999 N 160-ФЗ "Об иностранных инвестициях в Российской Федерации" ст. 21

⁴ НК РФ ст. 83 п. 4

⁵ Приказ Минюста РФ от 20.07.2011 N 269 "Об утверждении Устава федерального бюджетного учреждения "Государственная регистрационная палата при Министерстве юстиции Российской Федерации", ст. 12 (5)

⁶ ГК РФ ст. 52 п. 2, ст. 54 п. 3, ст. 55 п. 3

⁷ НК РФ ст. 306 п. 2

⁸ НК РФ ст. 7

⁹ Например, в Соглашении между РФ и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (ст. 5 п. 2) указано, что выражение «постоянное представительство», в частности, включает место управления. НК РФ не предусматривает такого уточнения. Возникает неопределенность при отнесении Российского обособленного подразделения к постоянному представительству в целях НДС в ситуации, когда единственной целью деятельности такого подразделения является управление иностранной организацией. Кроме этого, можно привести пример о том, что НК РФ связывает необходимость осуществления предпринимательской деятельности обособленным подразделением на территории России, в то время как упомянутое соглашение такого условия для квалификации такого подразделения в качестве постоянного представительства не указывает. На практике возникает еще множество вопросов из-за различий в подходах к рассматриваемому понятию в НК РФ и международных договорах.

¹⁰ См. также Зубарев Я.Ю. Волков Д.Б. «Определение понятия «покупатель услуг» для целей исчисления НДС» / Налоговед № 10