

Некоторые вопросы формирования налоговой базы по налогу на прибыль представителями иностранных организаций.

Я.Ю. Зубарев,
налоговый юрист, МВА

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

Реализация крупных и технически сложных инновационных проектов в России часто требует участия иностранных организаций имеющих опыт и апробированные технологические решения в соответствующей сфере.

Примером таких проектов является освоение континентального шельфа Российской Федерации и экономическое использование арктической зоны¹. Природно-климатические и географические особенности Арктики определяют необходимость аккумулирования существенных объемов финансовых ресурсов, а также привлечение наиболее эффективных технологий, опыта управления бизнесом, деловых связей с наиболее компетентными специалистами и организациями.

Участие в подобных проектах зачастую требует от иностранной организации присутствия одновременно в разных регионах России и, как следствие, такие организации вынуждены регистрировать свои отделения в таких регионах.

Такая ситуация не редкость для многих инвестиционных проектов в России. Участники, акционеры таких проектов регистрируют специально созданную для реализации проекта компанию в нейтральной, по отношению ко всем участникам проекта, юрисдикции. При этом и место реализации инвестиционного проекта и органы управления им фактически находятся в России.

Особенности обложения российским налогом на прибыль таких отделений устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – «НК РФ»), а также соглашениями об избежании двойного налогообложения, заключенными между Российской Федерацией и рядом иностранных государств. При наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению².

В ситуации, когда каждое такое обособленное подразделение достаточно автономно и самостоятельно в ведении коммерческой деятельности на территории РФ, применение данной нормы не вызывает особых вопросов. Каждое такое обособленное подразделение самостоятельно определяет размер полученного им за период дохода и понесенных расходов и исчисляет сумму налога на прибыль. В данном случае налогообложение подразделения аналогично порядку уплаты налога на прибыль отдельными организациями.

Однако, в ряде случаев, деятельность некоторых из таких обособленных подразделений заключается в исполнении управленческих, административных, коммуникационных и иных вспомогательных функций, то есть не носит выраженный коммерческий характер. При этом такого рода деятельность необходима для достижения общей цели, реализации единого проекта, то есть, на получение дохода организации в целом. И именно в таких ситуациях, казалось бы, достаточно

¹ Распоряжение Правительства РФ от 18.11.2011 N 2074-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Северо-Западного федерального округа на период до 2020 года» (часть II, раздел 4); Распоряжение Правительства РФ от 05.07.2010 N 1120-р «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Сибири до 2020 года» (часть II)

² НК РФ статья 307 пункт 4

урегулированных в налоговом законодательстве, возникают вопросы, требующие своего разрешения.

Основные вопросы, касающиеся налогообложения таких обособленных подразделений, звучат следующим образом:

- Следует ли, в целях налога на прибыль, учитывать часть дохода, полученного иностранной организацией в налоговой базе отделения?
- Как правильно учитывать расходы, понесенные таким отделением в целях расчета налога на прибыль?

В соответствии с упомянутой выше нормой НК РФ налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Определение доходов постоянного представительства, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, производится с учетом выполняемых в Российской Федерации функций, используемых активов и принимаемых экономических (коммерческих) рисков, что принимается во внимание при распределении доходов и расходов между иностранной организацией и ее постоянным представительством в Российской Федерации³. При этом консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога по разным отделениям иностранной организации не допускается⁴.

Согласно позиции Министерства финансов РФ⁵, учитывая, что каждому отделению иностранной организации присваивается индивидуальный КПП, иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории Российской Федерации через несколько отделений, должна уплачивать налог на прибыль отдельным платежным поручением по каждому отделению и консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога по разным отделениям иностранной организации не допускается. На основании изложенного можно сделать вывод о том, что в общем случае нормы российского законодательства требуют рассчитывать прибыль каждого подразделения, исходя из собственных получаемых доходов и производимых расходов.

С другой стороны, в соответствии с НК РФ,⁶ в случае, если иностранная организация осуществляет через обособленные подразделения деятельность в рамках единого технологического процесса (далее – «ЕТП»), или в других аналогичных случаях по согласованию с Федеральной налоговой службой РФ (далее – «ФНС РФ»), такая организация вправе рассчитывать налоговую базу в целях исчисления российского налога на прибыль в целом по группе таких подразделений, при соблюдении определенных условий и в порядке, аналогичном установленному для российских организаций, имеющих обособленные подразделения. В связи с этим возникает вопрос, возможно ли согласовать с ФНС РФ статус «Единого технологического процесса» в таких ситуациях?

На данный момент все, нам известные, попытки получить согласование на применение порядка, установленного для технологических процессов, в силу своей протяженности расположенных на территории нескольких регионов (трубопроводный транспорт, линии электропередач и т.п.) в отношении филиалов, исполняющих административные функции, потерпели неудачу. Что вполне объяснимо, так как признание, например, деятельности бухгалтерии частью технологического, производственного процесса дискредитирует намерение законодателя выделить специальный порядок именно для технологических процессов. Следует отметить, что было бы весьма полезным, с точки зрения правоприменения, либо внесение в НК положений регламентирующих порядок применения нормы о ЕТП, либо, по крайней мере, издание налоговыми органами соответствующих разъяснений.

Вместе с тем, при совершении некоторых операций, использования только норм НК РФ может быть недостаточно для надлежащего установления налоговых последствий. При исчислении прямых налогов помимо национального законодательства должны приниматься во внимание международные договоры по вопросам налогообложения⁷. Содержание большинства

³ НК РФ статья 307 пункт 9

⁴ Приказ МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 "Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций" статья 7.1

⁵ Письмо Министерства финансов РФ от 28 ноября 2008 г. № 03-08-05

⁶ НК РФ статья 307 пункт 4 абз. 2

⁷ НК РФ статья 7

международных договоров по вопросам налогообложения является схожим, однако каждый такой договор может иметь свои особенности. Поэтому рассматривать правила, установленные договорами, в обобщенном виде невозможно. Вследствие этого, мы провели анализ Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключенный в Москве 15 ноября 1995 года) (далее – «Соглашение»). Мы допускаем, что сделанные нами выводы могут быть применимы в общем виде ко всем иным договорам с учетом содержащихся в них особенностей.

В соответствии с Соглашением, прибыль организации может облагаться налогом только в той части, которая относится к постоянному представительству этой организации на территории РФ. При этом к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью. При определении прибыли постоянного представительства разрешаются вычеты расходов, понесенных для целей постоянного представительства, включая управленческие и общеадминистративные расходы, не зависимо от того, где они понесены.

Исходя из этого, в отношении иностранной организации, имеющей один производственный и несколько административных филиалов на территории РФ, мы считаем правомерным формирование консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль в производственном филиале организации. Данный вывод подтверждается и судебной практикой⁸.

Однако, некоторые нюансы формулировок, содержащихся в комментируемых нормах законодательства, могут дать налоговым органам основания для оспаривания такого подхода. Мы хотим, в этой статье, дать читателю понимание сути возможных претензий и предоставить аргументы, позволяющие эти претензии устранить.

Во-первых, налоговые органы могут оспорить расходы, понесенные одним постоянным представительством иностранной организации и учтенные в налоговой базе другого постоянного представительства иностранной организации. Основанием для этого может служить довод о том, что разрешаются вычеты расходов, понесенных именно для целей производственного филиала. Таким образом, налоговые органы, исследуя расходы, понесенные одним постоянным представительством иностранной организации (административным филиалом) и учтенные в качестве расходов другого постоянного представительства (производственного филиала), оспорят их целесообразность для целей деятельности этого производственного филиала.

Оценивая степень рисков, связанных с этим доводом следует иметь в виду, что:

- Оспаривание целесообразности понесенных расходов не является особенностью какого-либо отдельного подхода к расчету налоговой базы – эти доводы актуальны при любом выбранном подходе и, следовательно, не позволяют выделить более или менее рискованный подход;
- Мы, исходя из презумпции добросовестности налогоплательщика, полагаем, что относимость и обоснованность затрат административного филиала для целей деятельности производственного филиала будет подтверждена как административно-организационными документами (такими как: устав, положения о филиалах, положения о деятельности отдельных служб и органов организации и т.п.), а также подтверждаться демонстрацией того, как повседневная, рутинная деятельность административного филиала обеспечивает функционирование производственного филиала. Маловероятно, что налоговым органам удастся оспорить эти факты.

Во-вторых, существует риск того, что налоговые органы оспорят неисчисление налога на прибыль филиалом иностранной организации, в котором сосредоточены органы управления этой организации.

Данный риск основан на буквальном толковании следующих положений:

1. В соответствии со статьей 5 Соглашения, выражение «постоянное представительство» означает постоянное место деятельности, через которое полностью или частично

⁸ Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.03.2008 г. № Ф04-1466/2008 (1627-А75-15), оставленным в силе Определением ВАС РФ от 17.07.2008 г. № 8929/08

осуществляется предпринимательская деятельность предприятия и, в частности, включает место управления.

2. В соответствии с п.4 ст. 307 НК – при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитывается отдельно по каждому отделению.

Таким образом, наличие статуса «постоянного представительства» у административного филиала, по критерию наличия места управления организации может быть квалифицировано налоговыми органами как обязывающее признавать прибыль и рассчитывать соответствующий налог вне зависимости от того, что фактически эта деятельность доходы не приносит. Ну и как следствие, следующим шагом может быть выдвинуто требование о учете для целей налогообложения части общей прибыли организации в налоговой базе административного филиала.

Мы считаем, что приведенные выше доводы могут быть опровергнуты по следующим основаниям.

Ни в Налоговом Кодексе РФ, ни в международных соглашениях РФ с другими государствами не предусмотрена «передача» прибыли одного отделения другому, не ведущему предпринимательской деятельности, отделению. Если законодательство допускает учет (кстати, тоже не «передачу», а именно «учет») расходов понесенных одним отделением в расчете налоговой базы другого отделения, то в отношении прибыли подобного механизма не существует. Какие бы нормы налогового законодательства мы не анализировали, всюду говорится о том, что отделение должно заниматься предпринимательской деятельностью и фактически приносить прибыль организации. И только если размер заработанной отделением прибыли не возможно оценить напрямую, то размер этой прибыли разрешается косвенным, экономически оправданным методом исходя из прибыли, заработанной организацией на территории РФ. Таким образом, «передачу» прибыли в отделение организации, не ведущее коммерческую деятельность, следует расценивать как подход, противоречащий заложенным в налоговом законодательстве принципам.

Теперь проанализируем процитированную выше статью 5 Соглашения, которая присваивает статус постоянного представительства отделению, если в нем находится место управления.

В качестве отправной точки для анализа мы воспользуемся положением п.3 ст. 3 НК РФ устанавливающей, что налоги должны иметь экономическое основание.

Наличие экономического основания для взимания налога государством, по нашему мнению, означает, что возникновение обязательств по различным налогам увязано с наличием соответствующих источников экономических благ и эти источники находятся под юрисдикцией этого государства. В частности, для налога на прибыль одним из таких источников является предпринимательская деятельность, осуществляемая на территории РФ.

Именно поэтому и Соглашение (ст.5) и НК (п.2 ст. 306, п.9 ст. 307) указывают на осуществление предпринимательской деятельности как на главный критерий возникновения постоянного представительства.

Напомним, что в соответствии с ГК РФ, под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг⁹.

Таким образом, сам факт присутствия органов управления в отделении не позволяет сделать вывод о возникновении постоянного представительства. Необходимо оценить деятельность такого отделения с точки зрения ведения предпринимательской деятельности.

Конечно, существуют примеры того, что исполнение органами управления своих функций и является собственно предпринимательской деятельностью. Например, когда управленческая деятельность осуществляется по договору управления с другой организацией. Или когда предпринимательская деятельность сводится к формуле «купить подешевле – продать подороже», в этом случае вся деятельность сводится к ведению переговоров и подписанию контрактов.

⁹ Гражданский кодекс РФ статья 2 пункт 1 абз. 3

Но в случае, когда речь идет о, например, производственной деятельности, управление предприятием не может быть признано самостоятельным видом предпринимательской деятельности. В этом случае управленческая деятельность не попадает под определение данное в ГК, поскольку сама по себе не является оказанием услуги третьим лицам. Такая деятельность полностью потребляется самой организацией и направлена на достижение одной цели – получение прибыли именно от производственной деятельности.

Налоговое законодательство не содержит требования, для таких случаев, о выделении управленческой деятельности в отдельный объект налогообложения с отдельной налоговой базой по налогу на прибыль. И это так и в случае, если органы управления находятся по месту производства, и если органы управления находятся в соседнем здании, районе, городе и даже регионе или государстве. Очевидно, что географическое положение или расстояние между органом управления и производством не является критерием возникновения постоянного представительства.

Таким образом, отвечая на вопросы, заданные в начале статьи, в отношении иностранной организации, имеющей в России несколько отделений, часть из которых занимается основной производственной или иной предпринимательской деятельностью, а другая часть исполняет вспомогательные функции или функции управления, следует признать наиболее правильным подходом признание дохода только в «производственных» отделениях, а также учет всех расходов, понесенных вспомогательными и «управляющими» отделениями в налоговой базе «производственных» отделений.