

Иностранный партнер: решение налоговых проблем по-товарищески



Александр Базыкин,
юрист компании
«Амонд Смит Лтд»

Сегодня российским законодательством предусмотрено множество форм взаимодействия юрлиц. Они могут создавать разного рода товарищества и объединения для достижения единой бизнес-цели. При этом не стоит забывать о вопросах налогообложения совместных доходов и имущества. И если у участников-резидентов РФ все достаточно ясно, то с иностранными партнерами дела обстоят немного сложнее.

Конструкция договора простого товарищества (договор о совместной деятельности) часто используется иностранными организациями при структурировании осуществляемой ими предпринимательской деятельности на территории России. При этом зачастую второй стороной по договору выступает российское юридическое лицо. Как известно, в рамках реализации отдельных проектов заключение такого договора предоставляет больше преимуществ, чем создание совместного предприятия. Разберем отдельные налоговые последствия использования договора простого товарищества для иностранной организации.

Гражданско-правовая составляющая

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или иной не противоречащей закону цели (п. 1 ст. 1041 ГК РФ). Одним из ключевых моментов данной легальной дефиниции является то, что заключение договора простого товарищества не приводит к созданию юридического лица. При этом сторонами могут являться только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации (п. 2 ст. 1041 ГК РФ). Рассмотрим ситуацию, когда сторонами договора простого товарищества выступают российская коммерческая организация и компания, зарегистрированная по праву иностранного государства. Проанализируем особенности заключения такого договора с условием, что иностранная компания вносит вклад в общее дело, а управление на территории России делами товарищества осуществляется отечественной компанией.

Стоит отметить, что в качестве вклада можно вносить не только материальные ценности (деньги, иное имущество), но и нематериальные (профессиональные и иные знания, навыки и умения). Также вкладом могут быть деловая репутация и деловые связи (п. 1 ст. 1042 ГК РФ). При этом взносы в общее дело предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств.

Ведение бухгалтерского и налогового учета

Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено одной из сторон договора (п. 2 ст. 1043 ГК РФ). Что касается налогового учета, то применительно к рассматриваемой ситуации его может вести только российская компания. Ведь согласно пункту 2 статьи 278 НК РФ в случае, если хотя бы одним из участников товарищества является российская организация, являющаяся налоговым резидентом России, ведение учета доходов и расходов для целей налогообложения должно осуществляться именно этим участником. При этом не имеет значения, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором.

Налоговый прицел на иностранную прибыль

Порядок налогообложения иностранной организации зависит от наличия или отсутствия постоянного представительства на территории России. Понятие «представительство», содержащееся в НК РФ, не совпадает с его понятием, предусмотренным в гражданском законодательстве.

Под постоянным представительством иностранной организации в России понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности организации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную со следующим (п. 2 ст. 306 НК РФ):

- использованием недр и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории России и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением предусмотренной пунктом 4 статьи 306 НК РФ.

Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории России через постоянное представительство, являются самостоятельным видом налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций (ст. 246 НК РФ).

Как указывалось выше, легальная дефиниция постоянного представительства в России закреплена в статье 306 НК РФ. Однако на практике часто иностранная организация является резидентом государства, с которым Россия заключила соглашение об избежании двойного налогообложения. В статье 5 таких соглашений, как правило, дается

несколько иное определение постоянного места деятельности.

При заключении реальных сделок очень трудно установить, образуется постоянное представительство у иностранной организации при заключении договора простого товарищества или нет. Действующее российское налоговое законодательство не содержит четких норм, которые бы позволили однозначно это определить. Поэтому применительно к каждой конкретной ситуации необходимо анализировать положения конкретного договора о совместной деятельности, а также исследовать фактические обстоятельства ведения предпринимательской деятельности на территории РФ. Тот факт, что иностранная компания заключила договор простого товарищества или иной договор, который предполагает совместную деятельность сторон, осуществляемую полностью или частично на территории России, сам по себе не может рассматриваться для данной организации как приводящий к образованию постоянного представительства в РФ (п. 6 ст. 306 НК РФ).

Если зарубежная фирма в рамках рассматриваемого договора не осуществляет самостоятельную предпринимательскую деятельность в России, приводящую к образованию постоянного представительства в соответствии со статьей 306 НК РФ, а только получает доходы в виде распределения прибыли от совместной деятельности, то они будут считаться полученными от источников в РФ. Такое разъяснение содержится в письме Управления министерства по налогам и сборам РФ по г. Москве № 26-12/75529 от 30 декабря 2003 года. Однако использовать его следует с двумя оговорками:

- данное письмо не носит нормативного характера;
- в нем дается ссылка на статью 306 НК РФ, но не учитываются положения конкретных международных договоров об избежании двойного налогообложения с отдельными странами.

Еще одно послание, которое направили представители УФНС предпринимателям, содержит пример, когда возникает постоянное представительство иностранной организации на территории России (письмо УФНС по г. Москве от 19 января 2007 г. № 20-12/05685). В описываемом случае это произошло, когда российская компания заключила с зарубежной фирмой-резидентом Турецкой Республики договор простого товарищества на доленое строительство здания в Москве. Предметом контракта может являться как строительство здания, так и последующее оформление его в собственность указанных сторон. При этом согласно условиям договора турецкая компания получит в собственность 67% площади здания. После сдачи объекта российская и турецкая стороны, выступающие в качестве арендодателей, заключили предварительные договоры аренды на предоставление в аренду нежилых офисных помещений в воздвигнутом строении.

Для того чтобы постоянное представительство на территории России не возникло, необходимо правильно со- ▶



Определенная неопределенность

Интересные разъяснения содержатся в письме УФНС по г. Москве от 7 апреля 2005 года № 20-12/23420, посвященном порядку налогообложения доходов иностранного юридического лица (налогового резидента Нидерландов), полученных в России в связи с заключением договора о совместной деятельности. В данном письме, в частности, указывается, что при налогообложении прибыли (доходов) иностранных организаций необходимо установить, приводит ли деятельность каждой конкретной иностранной компании к образованию постоянного представительства для целей налогообложения в России. Представители УФНС в своем послании рассмотрели положения Соглашения между Правительством России и Правительством Королевства Нидерланды от 16 декабря 1996 года «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество». Однако, к сожалению, в данном письме УФНС лишь копируются положения Соглашения, а позиция относительно того, когда возникает постоянное представительство на территории России, а когда нет, отсутствует.

ставить договор о совместной деятельности. В частности, необходимо предусмотреть условие о том, что управление общими делами товарищей осуществляется исключительно российской компанией. Это связано с тем, что согласно статье 1044 ГК РФ управление общими делами товарищей может осуществляться каждым из них. Все остальные условия договора должны определяться исходя из фактической специфики ведения предпринимательской деятельности и, соответственно, в каждом конкретном случае решаться индивидуально.

При этом необходимо фактическое ведение общих дел товарищей. Причина кроется в том, что российская организация, осуществляя управление общими делами, вправе действовать от имени всех товарищей. В отношениях с третьими лицами полномочие участника совершать сделки от имени всех товарищей удостоверяется доверенностью или договором простого товарищества, совершенным в письменной форме (п. 2 ст. 1044 ГК РФ). В данном случае использование доверенности является нецелесообразным, так как, по мнению налоговых органов, в этом случае российская фирма для целей налогообложения может рассматриваться как зависимый агент.

Вопрос об образовании постоянного представительства является основополагающим при анализе налоговых последствий для иностранной фирмы. Если у зарубежной компании возникает постоянное представительство на территории России, она по общему правилу будет уплачивать налог на прибыль организаций по ставке 24 процента. При этом объектом налогообложения будут являться доходы, уменьшенные на величину произведенных этим представительством расходов, определяемых на основе главы 25 НК РФ.

Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, указаны в статье 278 НК РФ, при этом в качестве ключевого недостатка следует рассматривать, что убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

Если же деятельность иностранной организации не образует постоянного представительства для целей налогообложения в России, то применяется другой порядок налогообложения. Доходы такой компании будут облагаться у источника. В действующем налоговом законодательстве отсутствует прямое указание относительно того, по какой статье рассматриваемый доход следует квалифицировать. Возможны два варианта:

1. Доходы, которые возникают у иностранной организации вследствие заключенного договора о совместной деятельности можно рассматривать как возникшие на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ. Иными словами, как доходы, получаемые в результате распределения в пользу зарубежной фирмы прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации.

2. Также указанные доходы можно рассматривать как иные аналогичные доходы (подп. 10 п. 1 ст. 1 НК РФ). Аналогичность заключается не в схожести их с каким-либо доходом, поименованным в пунктах 1–9 пункта 1 статьи 309 НК РФ, а в том, что они относятся к доходам от источников в РФ, не связанных с деятельностью зарубежной фирмы, в том числе через постоянное представительство. Исключение составляют доходы, прямо упомянутые в статье 309 НК РФ как не относящиеся к доходам от источников в России (письмо Минфина РФ от 11 июля 2007 г. № 03-03-06/1/478).

Тем не менее, вне зависимости от варианта квалификации налоговая ставка для таких доходов составляет 20 процентов. При этом налог исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет налоговым агентом в соответствии с нормами статьи 310 НК РФ.

Если Российской Федерацией заключено соглашение об избежании двойного налогообложения с государством, являющимся юрисдикцией, в которой иностранная организация-участник договора простого товарищества признается налоговым резидентом, то в этом случае, возможно, налог у источника в России не будет удерживаться на основании положений такого соглашения.

Налоговая прописка

Когда применяются положения соглашения об избежании двойного налогообложения, важно правильно квалифицировать выплаты иностранной компании. Вместе с тем не всегда такая квалификация очевидна и однозначна. Проиллюстрируем на примере выплат, осуществляемых в пользу компании, зарегистрированной на территории Республики Кипр.

С одной стороны, такие выплаты подходят под понятие «другие доходы» (ст. 22 Соглашения об избежании двойного налогообложения с Республикой Кипр). Подобный вывод можно сделать на основании того, что перечисления, осуществляемые российской организацией в пользу иностранной, нельзя квалифицировать как дивиденды, несмотря на более широкое понимание дивидендов, закрепленное в Соглашении (ст. 10 Соглашения), так как простое товарищество не является юридическим лицом. Следовательно, такие выплаты не нужно облагать налогом у источника в России.

С другой стороны, такие платежи можно рассматривать как прибыль от предпринимательской деятельности на основании статьи 7 Соглашения. В этом случае прибыль, полученная кипрской компанией – участником договора о совместной деятельности – подлежит налогообложению исключительно на Кипре, если только такая компания не осуществляет предпринимательскую деятельность в России через находящееся там постоянное представительство.

В любом случае применительно к рассматриваемой ситуации прибыль кипрской фирмы в рамках договора простого товарищества (при условии, что ее деятельность не образует постоянного представительства для целей налогообложения в России) вне зависимости от квалификации по статье 7 или 22 Соглашения не должна облагаться налогом у источника в России.

Однако необходимо учитывать теоретический по своему характеру налоговый риск переквалификации российскими инспекциями на основании пункта 2 статьи 45 НК РФ выплат в рамках договора простого товарищества в дивиденды с доначислением суммы налога, штрафа, пени. Налоговые органы могут обосновать свое решение тем, что по своей экономической природе данный пассивный доход очень похож на дивиденды, так как иностранная компания только внесла вклад в простое товарищество и никакой деятельности не осуществляет.

Также не следует забывать и о требованиях, установленных пунктом 1 статьи 312 НК РФ. Согласно данной норме, при применении положений международных соглашений России зарубежная организация должна предоставить налоговому агенту подтверждение того, что она имеет посто-

янное местонахождение в том государстве, с которым Россия имеет международный договор, регулирующий вопросы налогообложения. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский.

Именно с данным положением возникает большое количество судебных споров. Проанализировав обширную судебную практику по данному вопросу, можно перечислить следующие основные выводы, сделанные судами при рассмотрении споров о постоянном местонахождении зарубежной компании:

- не имеет значение форма документа, которым подтверждается постоянное местонахождение иностранной организации;
- некомпетентность органа, выдавшего документ, который подтверждает постоянное местонахождение иностранной компании, должна быть доказана налоговыми органами¹;
- срок действия таких документов на законодательном уровне не установлен, а следовательно, фирма не обязана представлять такие документы на каждую дату выплаты доходов. Приказом МНС России от 28 марта 2003 года № БГ-3-23/150 утверждены Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса России, которые касаются особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций. В них установлены дополнительные требования к документам, подтверждающим постоянное местонахождение заграничной компании. Однако суды не считают данные требования императивными²;
- одновременно документы должны удовлетворять всем необходимым формальным требованиям: апостилированы надлежащим образом, переведены на русский язык и т. д.

На основе вышеизложенного можно сделать следующий вывод: чтобы определить, приводит ли деятельность иностранного юрлица к возникновению постоянного представительства на территории России, необходимо проанализировать положения договора о совместной деятельности в каждой конкретной ситуации, поскольку отсутствует какой-либо единый критерий для выявления факта наличия постоянного представительства. Использование конструкции договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) может быть очень выгодным для достижения бизнес-целей. Вместе с тем заключение такого контракта может нести в себе определенные правовые риски, связанные с налоговыми последствиями, так как эти договоры надлежащим образом не урегулированы российским законодательством. ■

¹ Постановление ФАС Северо-западного округа от 12 марта 2008 г. по делу № А56-2997/2007; постановление ФАС Северо-Западного округа от 09 января 2008 г. по делу № А56-2953/2007.

² Постановление ФАС Северо-Западного округа от 11 марта 2008 г. по делу № А56-281/2007.