

Каким будет налоговый статус иностранной компании, если ее директорами являются россияне?

Иногда возникают ситуации, при которых российским гражданам предлагают должности менеджеров, а то и директоров иностранных компаний. В ряде случаев сами россияне, являясь акционерами либо бенефициарами инофирм, скрытыми за номинальными акционерами, и оставаясь российскими налоговыми резидентами, склонны одновременно быть и директорами этих компаний. Не образует ли деятельность таких директоров постоянное представительство инофирмы в России? Не приводит ли это к возникновению обязанности иностранной компании платить российский налог на прибыль? Сегодня мы попробуем исследовать эту тему.

Налогоплательщиками налога на прибыль, согласно ст. 246 Налогового кодекса России, признаются, в том числе, и «...иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и/или получающие доходы от источников в РФ».

К иностранным организациям относятся: иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций (согласно ст. 247 Кодекса) признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Таковой, в целях главы 24 НК признается:

- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с настоящей главой;
- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

При определении «постоянного представительства» необходимо руководствоваться ст. 306 НК РФ, а также положениями международных налоговых соглашений. Постоянное представительство (в иностранных государствах обычно применяется термин «постоянное деловое учреждение») - это исключительно налоговый термин, он имеет не организационно-правовое значение, а значение, квалифицирующее деятельность иностранной организации, с которым связывается возникновение обязанности иностранной организации уплачивать налог на прибыль в Российской Федерации.

В соответствии со ст. 306, п.2 НК РФ, под постоянным представительством иностранной организации в РФ для целей исчисления налога на прибыль понимается... либо иное место деятельности иностранной организации, через которое иностранная организация **регулярно** осуществляет **предпринимательскую** деятельность **на территории РФ**, связанную с ... осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности (за исключением иной деятельности, предусмотренной п.4, ст.306 НК РФ).

Если директорами (одним из директоров) инофирмы являются россияне, можно утверждать, что присутствует **регулярность** их деятельности.

Раз они проживают в России, **место их деятельности**, находится в России.

Является ли она **предпринимательской**? – Да. Можно привести множество примеров, когда в компании нет иных сотрудников, кроме директора, и при этом компания получает предпринимательские доходы и платит налоги. Именно директор является необходимым и достаточным лицом, при наличии которого компания способна вести свою деятельность, остальные сотрудники нанимаются лишь по мере развития и расширения бизнеса.

Если иностранная компания реализует товары, услуги, работы на территории России, то понятно, что **это доходы от деятельности на территории России**. Если ее клиенты находятся в том числе и за рубежом, но российские сотрудники инофирмы участвуют в оказании им услуг, продаже товаров, исполнении работ, прибыль от этой деятельности также подлежит налогообложению в России.

Можно ли говорить о том, что если компания получает доходы исключительно от иностранных клиентов, то у нее нет деятельности на территории России? НК России **не** утверждает, что иностранная организация, чья деятельность приводит к образованию постоянного представительства, должна платить налоги лишь с тех доходов, которые получены из источников в Российской Федерации. То есть, если доходы получены от иностранных покупателей товаров, работ, услуг, но получены благодаря деятельности российского постоянного представительства, они также облагаются налогами в России. Будь то иначе, мы повсеместно наблюдали бы удивительную картину: в России действуют отделения инофирм со штатом сотрудников, зарабатывающих доход для своих компаний исключительно от сделок с иностранными компаниями, но это не приводит к образованию постоянного представительства, поэтому налоги в России не платятся. Либо в российских отделениях инофирм ведется раздельный учет операций с российскими и иностранными клиентами, и налог на прибыль уплачивается лишь с доходов, чей источник расположен в России. Но такого нет, значит **все доходы, получаемые через российских сотрудников – это доходы от деятельности на территории России!** Впрочем, нельзя утверждать, что это описанные выше сценарии абсурдны, в некоторых странах мира или специальных свободных экономических зонах действует именно такой режим, однако для России он по ряду причин нехарактерен.

Итак, если директором иностранной организации является российский налоговый резидент, все критерии определения возникновения постоянного представительства в России, определенные ст. 306, п.2 НК РФ, выполняются.

На поминуть также, что для выполнения налоговых обязанностей данная категория налогоплательщиков должна выполнить требования по постановке на налоговый учет в российских налоговых органах в соответствии с Положением об особенностях налогового учета в налоговых органах иностранных организаций (утв. приказом МНС РФ от 07.04.2000 г. № АП-3-06/124). Согласно данному Положению, иностранные организации, в зависимости от срока деятельности на территории РФ, делятся на две группы:

- а. Если иностранная организация намеревается осуществлять деятельность в РФ через отделение в течение периода, превышающего 30 календарных дней в году (непрерывно или по совокупности), то она обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности не позднее 30 дней с момента начала такой деятельности.
- б. Если иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство в случае, когда она осуществляет предпринимательскую деятельность через лицо, которое, на основании договорных отношений с этой иностранной организацией, выполняет следующие функции:
 - представляет ее интересы в РФ,
 - действует на территории РФ от имени этой иностранной организации,
 - имеет и регулярно использует полномочия на заключения контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации (зависимый агент).

Во втором случае иностранная организация может не иметь на территории РФ какого-либо предварительно аккредитованного отделения. Однако для целей налогообложения указанная деятельность через зависимого агента признается как деятельность через постоянное представительство, то есть у инофирмы возникает обязанность платить налог на прибыль в России.

Кстати, если иностранная организация действует, имея в России директоров, то они признаются зависимыми агентами компании как в соответствии с российским налоговым правом, так и в соответствии и с англо-саксонской моделью налогового права. Ведь директора являются

сотрудниками компании, обязаны действовать в соответствии с ее уставными документами, и не могут быть ограничены в своих правах по принятию решений и управлению компанией, кроме как в случаях, когда решение определенного вопроса отнесено к исключительной компетенции акционеров.

Итак, если у иностранной компании есть российские директора, то деятельность иностранной организации приводит к образованию постоянного представительства в России, и объектом налогообложения признается:

- a. Доход, полученный в результате осуществления деятельности на территории РФ через постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных этим постоянным представительством расходов (расходы принимаются к учету только после официальной аккредитации отделения в РФ).
- b. Доходы от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом постоянного представительства этой организации в РФ, за вычетом расходов, связанных с получением этих доходов.
- c. Другие доходы от источников в РФ, относящиеся к данному постоянному представительству. Перечень таких доходов указан в п. 1, ст. 309 НК РФ.

Теперь попробуем ответить на вопрос: «Возможно ли в такой ситуации вести деятельность так, чтобы директорами компании были россияне, но деятельность компании не рассматривалась как проводимая через постоянное представительство?» - Да, это возможно, но при выполнении одного условия: вся деятельность этих директоров должна осуществляться за пределами Российской Федерации. При возникновении спорной ситуации необходимо будет доказать, что «место эффективного управления» инофирмой находится за пределами России. То есть проведение переговоров, подписание распоряжений, протоколов собраний, выдача доверенностей, подписание контрактов и иных документов должны осуществляться не в России. А раз деятельности в России не будет в принципе, то она не сможет образовывать постоянное представительство, не надо будет ставить компанию на учет в российских налоговых органах и платить российские налоги. Технически это несложно. Но если кто-то проведет специальное расследование, и уличит директоров в нестрогом выполнении этой рекомендации, собрав прямые и косвенные доказательства (например, контракт был подписан в Казахстане, а директора в данный день находились в России) и доказав, что деятельность в России ведется, а соответствующие правила (о постановке на учет, аккредитации отделения, ведении учета и сдаче отчетности, уплате налогов) не выполняются, компания (ее директора) будет наказана и должна будет уплатить не только российские налоги, но и подвергнуться штрафным санкциям.

Исходя из вышесказанного, вариант, при котором директорами иностранной компании являются россияне, проживающие более 183 дней в году в любом 12-месячном периоде, приведет к налогообложению в России. Если же директор-россиянин живет за границей (и получил разрешение на проживание там), то российские налоги у компании не возникают.

Если иностранная компания создана россиянами, бывает, что на должности директоров назначают не российских граждан, а компетентных иностранных менеджеров, либо резидентов верно выбранной юрисдикции, выступающих в качестве «номинальных директоров». Заметьте, последние формально являются обычными директорами со всем набором прав и обязанностей, их «номинальность» проявляется лишь в рамках их «внутренних» отношений с бенефициарами компании. А для возможности подписания некоторых контрактов и специальных документов в России можно оформить доверенности с ограниченными полномочиями на соответствующих лиц. Но необходимо исключительно аккуратно и профессионально относиться к составлению текста такой доверенности. Ведь, как показывает практика, даже в случае достаточно четкого указания на то, что полномочия доверенного лица исключительно ограничены, Минфин России склонен уходить от однозначного ответа относительно того, приводит ли деятельность по такой доверенности к образованию постоянного представительства, или нет (смотрите, например, Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 7 мая 2008 г. N 03-08-05).

Если директор иностранного предприятия, неважно, какое у него гражданство, управляет предприятием, подписывает контракты и иные документы, создающие правовые последствия для компании, находясь за пределами России, то такая деятельность не образует постоянного представительства в России и сама по себе не приводит к российскому налогообложению.

Важным является и то, какую деятельность ведет иностранная организация в России. Если эта деятельность сама по себе не рассматривается как образующая постоянное представительство в соответствии с НК РФ или положениями соглашения об избежании двойного налогообложения, а иносфирма является лицом с постоянным местопребыванием на территории иностранного государства, то подписание документов уполномоченным на то лицом тем более не будет приводить к образованию постоянного представительства. К таким видам деятельности, при соблюдении соответствующих условий, могут относиться:

- деятельность на строительной площадке,
- подготовительная и вспомогательная деятельность.

Варианты, при которых некоторыми из членов Совета Директоров являются россияне, которые проживают в России, технически, конечно, возможны. Мало того, в большинстве ситуаций со стороны иностранных налоговых консультантов не будет жесткой критики. Но если смотреть с позиции российских налоговых органов, необходимо признать, что российские налоговые риски у иностранной компании будут существенными. Российские налоговики постараются приложить максимум усилий, чтобы доказать, что именно россияне генерируют, обсуждают и принимают ключевые решения по компании, а иностранные директора – не более чем номинальные лица (что фактически и может быть на самом деле в некоторых случаях).

Для того чтобы иметь больше шансов выиграть споры по этой теме, Минфин России предложил дополнительные меры налогового администрирования, одобренные правительством в мае 2009 года. Они, в частности, предполагают внесение в Налоговый кодекс понятия «налоговый резидент» по отношению к юридическим лицам и соответствующих ограничений по применению режима международных налоговых соглашений. Термин «налоговый резидент» в российском Налоговом Кодексе пока применяется только к физическим лицам. А относительно применения к юридическим лицам в налоговом праве России известен только благодаря международным налоговым соглашениям.

В случае принятия этих новаций иностранная компания будет считаться налоговым резидентом России, если здесь располагается место ее эффективного управления, и, соответственно, как все резиденты, должна будет платить российские налоги со всех получаемых доходов.

Надо также помнить и о том, что если власти докажут, что россияне получают доход от имени иностранной компании, и одной из основных целей ее создания явилась реализация схемы по минимизации налогов, то допускается применение понятия «необоснованная налоговая выгода» и следуют соответствующие санкции.

Пример из иностранной практики

Если рассматривать ситуацию с точки зрения, например, кипрского налогового права, то определение налогового резидентства следующее (п. 1 (g) части I «INTRODUCTORY PROVISIONS» The Income Tax Laws of 2002, 118(I)/2002 as amended (effective from 1.1.2003)):

«resident in the Republic», when applied to an individual, means an individual who stays in the Republic for a period or periods exceeding in aggregate 183 days in the year of assessment and when applied to a company, means a company whose management and control is exercised in the Republic and «non-resident or resident outside the Republic» shall be construed accordingly.

«резидент Республики», применительно к физическому лицу, означает лицо, которое находится в Республике в течение периода или периодов, превышающего в совокупности 183 дня в рассматриваемом году, и применительно к компании означает компанию, управление и контроль которой осуществляются в Республике, и термин «нерезидент, или резидент вне Республики» должен быть рассмотрен соответственно».

Таким образом, если управление и контроль кипрской компании осуществляются не на территории Кипра, она рассматривается как нерезидентная. Если же любая компания, в т.ч. иностранная, имеет органы управления и контроля на Кипре, она рассматривается как резидентная.

Особые случаи:

применение соглашений об избежании двойного налогообложения

Российская Федерация признает принципы, изложенные выше, особыми формулировками НК. Заметьте, речь идет не о месте инкорпорации или регистрации компании, а постоянном местонахождении, то есть налоговом резидентстве в стране, налоговое соглашение с которой планируется применять:

Статья 312. Специальные положения

1. При применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства.

В связи с этой же темой полезно обратить внимание на Постановление Федерального Арбитражного Суда Уральского Округа от 21 июля 2009 г. N Ф09-9207/08-С3 по Делу № А07-4281/2008-А-ГАР/КИН. В нем признается, что английская компания с кипрским филиалом имеет полное право пользоваться специальным режимом российско-кипрского соглашения об избежании двойного налогообложения на том основании, что ее органы управления и контроля расположены на территории Республики Кипр:

«Судами исследованы: учредительный договор, устав общества свидетельство о его государственной регистрации и дополнительно представленное свидетельство Департамента регистрации компаний и управления имуществом Министерства торговли, промышленности и туризма (Никосия) от 22.01.2009, справки Департамента Регистрации внутренних доходов Министерства финансов (Никосия) от 16.06.2005 и установлено, что Компания "Корус Трейдинг (Ю-кей)", созданная в Объединенном Королевстве, сегодня зарегистрирована на территории Республики Кипр как иностранная компания, органы управления и контроля компании расположены в Республике Кипр. Данная компания является налоговым резидентом в Республике Кипр в смысле соглашения об избежании двойного налогообложения между Республикой Кипр и Российской Федерацией с момента своей регистрации 26.04.1996. Общемировой доход Компании "Корус Трейдинг (Ю-кей)" подлежит налогообложению в Республике Кипр (приведено дословно).

О наличии таких обстоятельств обществом заявлено ранее путем представления свидетельства о регистрации частной компании с ограниченной ответственностью - Компании "Корус Трейдинг (Ю-Кей) Лимитед", справки от 16.03.2004 (выдавший орган: Министерство финансов Департамент внутренних доходов Отдел подоходных налогов) о том, что Компания имеет филиал на территории Республики Кипр, где находятся ее управляющие и контролирующие органы; справки от 06.06.2005 (выдавший орган: Министерство финансов Департамент внутренних доходов Отдел подоходных налогов) о том, что Компания является налоговым резидентом в Республике Кипр.

На основании установленных обстоятельств суды пришли к выводам о том, что данная компания имеет постоянное местонахождение в Республике Кипр, на момент выплаты дивидендов общество имело подтверждение, предусмотренное п. 1 ст. 312 Кодекса.

Вместе с тем, есть и иная практика. Так 7 мая 2009 года Министерство финансов России выпустило Письмо № 03-08-05, в котором финансисты попытались разобраться в конкретной ситуации, возникшей вследствие того, что в состав совета директоров американской компании вошли российские резиденты.

Случай «отягощен» тем, что российская организация является косвенным владельцем более 50% акций американской компании. Как осуществляется «косвенное владение» акциями, не уточняется, но говорится, что российские граждане (налоговые резиденты РФ) назначены в состав совета директоров американской компании по инициативе ООО.

Последний фактор может вызвать у кого-то умозаключение, что раз компании зависимые, то это является дополнительным критерием того, что в России образуется постоянное представительство инофирмы. Однако, по мнению заместителя директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина, взаимозависимость не повлияла на признание иностранной компании как осуществляющей деятельность через постоянное представительство в России. Такая ситуация предусмотрена п. 7 ст. 5 Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17.06.1992. Им установлено: «тот факт, что компания, которая является лицом с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве, контролирует или контролируется компанией, которая является лицом с постоянным местопребыванием в другом Договариваемом Государстве или осуществляет коммерческую деятельность в этом другом Государстве (через постоянное представительство или иным образом), сам по себе не превращает одну из этих компаний в постоянное представительство другой».

Заметьте, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина г-н С.В.Разгулин из не ищет ответ на вопросы в тексте российского Налогового кодекса, а сразу обращается к тексту международного налогового договора, ведь положения подобных договоров превалируют над национальными нормами (ст. 7 Конституции Российской Федерации).

Но не образует ли деятельность директоров инофирмы – российских налоговых резидентов постоянного представительства компании в России? Ведь ситуация такова, что заседания совета директоров компании проводятся в очной форме на территории РФ, либо в заочной форме, когда российские члены совета директоров участвуют в его деятельности посредством видео- и телефонной связи, находясь на территории РФ? Какой логике следовал специалист Минфина в рассуждениях? – Во-первых, он напомнил, что при применении международных договоров об избежании двойного налогообложения компетентные органы Договариваемых Государств руководствуются комментариями к модели Конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

В соответствие с этими комментариями определение понятия «постоянное представительство» как постоянного места бизнеса, через которое предприятие проводит всю или часть своей коммерческой деятельности, означает:

- существование места бизнеса;
- это место бизнеса должно быть фиксированным, то есть должно быть установлено в определенном месте с определенной степенью постоянства;
- осуществление коммерческой деятельности предприятия через это фиксированное место бизнеса. Это означает, что лица, которые тем или иным образом зависят от предприятия (персонал), проводят бизнес предприятия в государстве, в котором находится фиксированное место.

Заметьте, в разъяснениях Минфина конкретизировано, кто может считаться «лицами, которые тем или иным образом зависят от предприятия». Это – исключительно персонал. Иные варианты не предложены. Но ведь директора предприятия также относятся к персоналу. Они непосредственно участвуют в обсуждении решений, их принятии, то есть в управлении предприятием - «в проведении бизнеса». Образует ли такая деятельность постоянное представительство американской компании в России?

В соответствие с комментариями ОЭСР, выражение «место бизнеса» необязательно включает любые помещения, средства или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, оно может также существовать и без помещения или его необходимости для ведения бизнеса предприятия, достаточно иметь в своем распоряжении некоторое пространство. Также место

бизнеса может находиться на другом предприятии. Если иностранная компания имеет в Российской Федерации постоянное место деятельности для осуществления деятельности, аналогичной той, которую она сама осуществляет на основании учредительных документов, или если основная цель такого постоянного места бизнеса идентична с основной целью головной организации, то такая деятельность для данной иностранной компании является ее основной (обычной) деятельностью, которая может приводить к образованию постоянного представительства в Российской Федерации.

США являются членом ОЭСР с 12 апреля 1961 года. Россия пока не входит в эту организацию. Правда, все последние международные налоговые соглашения, заключаемые нашей страной, соответствуют основным положениям типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения. А вот текст Договора с США от 1992 года в некоторых формулировках не совсем похож на типовую конвенцию, значит сослаться на комментарии ОЭСР не совсем корректно. Это можно понять, изучив положения Договора, например, статьи 4 Постоянное местопребывание:

«1. Для целей настоящего Договора термин «лицо с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве» означает любое лицо, которое по законам этого Государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания, гражданства, места регистрации в качестве юридического лица или любого другого критерия аналогичного характера.»

А если бы текст налогового договора с США соответствовал тексту Модельной конвенции, то статья 4 называлась бы «Резидент», и ее формулировки были бы следующими:

«1. Для целей настоящего Соглашения термин «резидент Договариваемого Государства» означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера.

...

3. Если в соответствии с положениями пункта 1 лицо, не являющееся физическим лицом, является резидентом обоих Договариваемых Государств, такое лицо считается резидентом того Государства, где находится его место эффективного управления.»

Итак, в статье 4 не установлено определение постоянного местопребывания в зависимости от места управления компанией. Но определен критерий «места регистрации». В рассматриваемом случае компания зарегистрирована в США, значит ее постоянное местопребывание находится там же.

Обратимся к ст. 5 Постоянное представительство. Согласно п. 1 ст. 5 Договора термин «постоянное представительство» означает «постоянное место деятельности, через которое лицо с *постоянным местопребыванием* в одном Договариваемом Государстве, являющееся или не являющееся юридическим лицом, осуществляет коммерческую деятельность в другом Договариваемом Государстве (в данном случае, в России)».

В п. 2 статьи 5 записано: «Термин «постоянное представительство», в частности, включает:

а) место управления...»

Далее, в п. 4, говорится, что, несмотря на предыдущие положения статьи, перечисленные ниже виды деятельности (по сути, подготовительного и вспомогательного характера) не будут приводить к образованию постоянного представительства. Однако среди них нет деятельности, связанной с управлением.

Однако, скорее всего, у компании есть и директора, находящиеся в США. В рассматриваемом письме Минфина нет информации о том, сколько у компании американских директоров. В некоторых странах, при определении места управления принимается в расчет то, в какой стране располагается основное управление компанией, и одним из важных критериев может быть количество директоров в той или иной стране.

Итак, компания имеет место управления в Российской Федерации, и на основании п.п. а) пункта 2 статьи 5 налогового договора можно сделать вывод: российские директора своей деятельностью образуют постоянное представительство компании США в России.

Таким образом, у предприятия постоянное местонахождение в США, деятельность проводится через постоянное представительство в России, и логично предположить, что прибыль предприятия для избежания двойного налогообложения должна в каких-то пропорциях облагаться налогами частично в России, частично – в США. Как определить эти пропорции? И поможет ли это, ведь, например, в России нет установленной методики, которая позволяла бы пользоваться неким расчетным методом, кроме как в случае, определенном в п. 3 статьи 307 НК РФ (но он не имеет отношения к рассматриваемой конкретной ситуации)? Кроме того, как вообще возможно справедливо определить вклад российских директоров в то, насколько успешно компания будет получать прибыль?

Однако в налоговом договоре есть положения, теоретически позволяющие разработать некую методику отношения той или иной части прибыли к доходам головного офиса компании в США и постоянному представительству в России. Об этом говорится в п. 2 статьи 6 Прибыль от коммерческой деятельности:

«1. Прибыль лица с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве облагается налогом только в этом Государстве, если только это лицо с постоянным местопребыванием не осуществляет или не осуществляло коммерческую деятельность в другом Договариваемом Государстве через расположенное там постоянное представительство. Если лицо с постоянным местопребыванием осуществляет или осуществляло коммерческую деятельность, как сказано выше, прибыль лица с постоянным местопребыванием может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к имуществу или к деятельности такого постоянного представительства.

2. С учетом положений пункта 3, если лицо с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве осуществляет или осуществляло коммерческую деятельность в другом Договариваемом Государстве через расположенное там постоянное представительство, то в каждом Договариваемом Государстве к такому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было отдельным и самостоятельным лицом, осуществляющим такую же или аналогичную деятельность в таких же или аналогичных условиях.»

Договором предусмотрено и то, что в особо сложных ситуациях компетентные органы договаривающихся государств «могут также консультироваться друг с другом по вопросам устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Договором» (п. 3 ст. 24).

С учетом проведенных выше исследований достаточно неожиданным кажется однозначное мнение российского Минфина, что:

«...проведение совета директоров иностранной компании на территории Российской Федерации независимо от налогового резидентства членов совета директоров не образует на территории Российской Федерации постоянного места бизнеса, через которое данная иностранная компания признается осуществляющей коммерческую деятельность в Российской Федерации. Учитывая вышеизложенное и принимая во внимание, что указанная американская компания имеет производственные активы, штат сотрудников и ведет хозяйственную деятельность, направленную на извлечение прибыли, за пределами Российской Федерации, деятельность российских налоговых резидентов - членов совета директоров американской компании по участию в заседаниях совета директоров в очной форме при их проведении на территории Российской Федерации или в заочной посредством видео- или телефонной связи, по нашему мнению, не может рассматриваться как приводящая к образованию на территории Российской Федерации постоянного представительства американской компании.»

Почему г-н Разгулин так решил, непонятно. В Письме Минфина нет четкого пояснения цепочки логических рассуждений, которая привела к конечному умозаключению. Скорее всего, наиболее важным для Минфина показалось то, что компания имеет производственные активы, штат сотрудников и ведет хозяйственную деятельность, направленную на извлечение прибыли,

исключительно за пределами Российской Федерации. Но это, как мы уже исследовали выше, не может быть основанием не относить такие доходы к доходам от предпринимательской деятельности в России, если деятельностью управляют российские директора.

Автор считает, что специалист Минфина не исследовал ситуацию до конца, с учетом всего комплекса положений Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, почему и допустил ошибочный вывод.

Правда, в завершение текста Письма указано: «Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с Письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое мнение Департамента имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.»

Итак, в случаях, когда управление иностранной компанией полностью или частично осуществляется из России, налоговый риск (то есть риск того, что компания должна будет заплатить российский налог на прибыль) выше допустимого. Также надо учесть и то, что в каждой ситуации надо обращать внимание на положения конкретного соглашения об избежании двойного налогообложения, ведь тексты таких соглашений могут существенно отличаться друг от друга.

Михаил Соболев,
Группа компаний Consulco International,
Вице-президент (рынки СНГ)
ms@consulco.com www.consulco.com