



Вычет расходов, понесенных головным
офисом иностранной организации для
нужд постоянного представительства,
при исчислении прибыли постоянного
представительства.

Бусылко Анна Станиславовна

Нормативная база исследуемого вопроса

Международный уровень

- Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал
- Соглашения об избежании двойного налогообложения

Национальный уровень

- Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 03.12.2012), часть вторая от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.12.2012)
- Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84"О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»

Судебная практика

- Решение ВАС РФ от 27 апреля 2012 г. N 1896/12
- Постановление ФАС МО от 10 июля 2012 года по делу № А40-82827/2011
- Постановление ФАС МО от 13 апреля 2011 года по делу № А40-1154/2010
- Постановление ФАС МО от 21 января 2011 года по делу № А40-58859/10-35-316
- Постановление ФАС МО от 19 октября 2010 года по делу № А40-148089/2009
- Постановление ФАС МО от 09 ноября 2009 года по делу № А40-35277/2009
- Постановление Арбитражного суда г. Москвы от 22 марта 2010 года по делу № А40-107368/2009

Понятие расходов

- расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты, понесенные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ).
- в целях налогообложения иностранных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, под расходами понимаются расходы, произведенные этим постоянным представительством (п. 1 ст. 307 НК РФ).

На практике при определении прибыли постоянного представительства возможен вычет расходов, понесенных головным офисом иностранной организации для целей постоянного представительства.

Возможность отнесения расходов головного офиса организации к расходам постоянного представительства

- до 22 июня 2010 года была предусмотрена в Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал;
- предусматривается двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения;
- Закреплена в п. 3 ст. 7 Типового соглашения об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 N 84)

Развитие положений Модельной конвенции ОЭСР

- до 2010 года пункт 3 статьи 7 Модельной конвенции содержал положение о том, что для определения прибыли постоянного представительства разрешается вычет расходов, понесенных для нужд постоянного представительства, включая управленческие и административные расходы вне зависимости от того, были они понесены в государстве, где осуществляет свою деятельность постоянное представительство, либо в другом месте.
- Это положение иногда понималось как ограничивающее вычет расходов, понесенных на нужды постоянного представительства, только суммой управленческих и административных расходов. Пункт в данной редакции был исключен, чтобы предотвратить неверное толкование. Вышеуказанные изменения не влияют на содержание пункта 2 статьи 7, который подразумевает, что должны учитываться все связанные с постоянным представительством расходы вне зависимости от того, где они были понесены. (Пункты 39-40 Комментариев к статье 7 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал).

Двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения

- Большинство соглашений содержат положение в следующей редакции: «При определении прибыли постоянного представительства разрешаются вычеты расходов, понесенных для целей постоянного представительства, включая управленческие и общеадминистративные расходы, независимо от того, понесены ли эти расходы в Государстве, где находится постоянное представительство, или за его пределами» (соглашения с Италией, Германией, Чехией, Грецией, Турцией, Бразилией и др.)

Двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения

- некоторые содержат дополнительные условия: «при определении прибыли постоянного представительства не принимаются в расчет суммы (за исключением компенсации за фактически произведенные расходы), получаемые постоянным представительством от головного офиса или любого другого отделения предприятия в виде роялти, вознаграждения или других аналогичных выплат за использование патентов или других прав, либо в виде комиссионных за оказанные специфические услуги, включая управленческие услуги, либо в виде дохода от долговых требований в отношении ссуды, предоставленной головному офису или любому другому отделению предприятия, если только рассматриваемое предприятие не является банковским учреждением» (соглашения с Саудовской Аравией, Венесуэлой и др.)

Примерный перечень относимых расходов (подход судов)

- расходы на заработную плату, подготовку и переподготовку сотрудников, работающих в постоянном представительстве, страховые выплаты;
- командировочные расходы;
- расходы на осуществление бухгалтерского учета;
- стоимость услуг управленческого персонала;
- представительские расходы;
- арендная плата по гражданско-правовым договорам;
- стоимость услуг по предоставлению технической поддержки и др.

Суды оценивают направленность расходов на нужды постоянного представительства (в том числе управленческие и административные расходы) в каждом конкретном случае. Не имеет значения, как и каким образом формировались эти расходы: через постоянное представительство (с его непосредственным участием) или исключая его участие.

Установление судами факта понесения конкретных расходов для целей постоянного представительства

- факт осуществления передаваемых расходов подтвержден документально;
- доказана соотносимость расходов с деятельностью иностранной организации в Российской Федерации;
- связь расходов с извлечением дохода постоянным представительством;
- представлена подписанная руководителем головного офиса методика распределения передаваемых расходов;
- предоставлен расчет доли расходов, передаваемых российскому постоянному представительству иностранной организации.

Документы, подтверждающие факт понесения расходов

- сообщение, отражающее информацию о понесенных иностранной организацией расходов, оформляемое в соответствии с принятым в иностранной организации порядком бухгалтерского учета; является первичным документом налогового учета, на основании которого представительство осуществляет учет расходов для целей исчисления налога на прибыль.
- акты приема-передачи работ или услуг; счета на оплату работ или услуг; счета-проформы; документы об оплате; документы, подтверждающие факт задолженности и др.

Должны быть оформлены в соответствии с обычаями делового оборота государства резидентства, переведены на русский язык, заверены апостилем.

Выводы:

- в действующем налоговом законодательстве вопрос отнесения расходов головного офиса к расходам постоянного представительства в РФ не освещен;
- отсутствует четкий перечень расходов головного офиса организации, вычет которых допускается из доходов представительства;
- в международных соглашениях не регламентируется порядок отнесения указанных расходов к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу постоянных представительств.